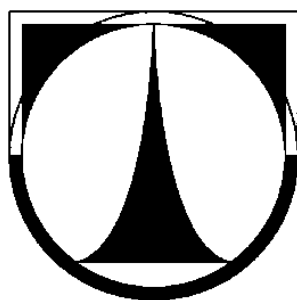


TECHNICKÁ UNIVERZITA V LIBERCI

Ekonomická fakulta



DIPLOMOVÁ PRÁCE

2011

Bc. Jana Donátová

TECHNICKÁ UNIVERZITA V LIBERCI

Ekonomická fakulta

Studijní program: 6208 N Ekonomika a management

Studijní obor: Podniková ekonomika

Minimalizace rozdílů ve sledování hodnoty výrobního materiálu v systému finančního účetnictví a controllingu ve firmě Škoda Auto a.s.

Minimisation of the differences in the monitoring of production material value in the system of financial accounting and controlling in company Škoda Auto a.s.

DP - EF - KFÚ - 2011 – 10

Bc. Jana Donátová

Vedoucí práce: Ing. Olga Malíková, Ph.D., katedra Financí a účetnictví

Konzultant: Ing. Miroslava Petrovická, Škoda Auto a.s.

Počet stran: 93

Počet příloh: 8

Datum odevzdání: 2.5.2011

Prohlášení

Byla jsem seznámena s tím, že se na mou diplomovou práci plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, zejména § 60 - školní dílo.

Beru na vědomí, že Technická univerzita v Liberci nezasahuje do mých autorských práv užitím mé diplomové práce pro vnitřní potřebu TUL.

Užiji-li diplomovou práci nebo poskytnu-li licenci k jejímu využití, jsem si vědoma povinnosti informovat o této skutečnosti TUL, v tomto případě má TUL právo ode mne požadovat úhradu nákladů, které vynaložila na vytvoření díla, až do jejich skutečné výše.

Diplomovou práci jsem vypracovala samostatně s použitím uvedené literatury a na základě konzultací s vedoucím diplomové práce a konzultantem.

V Liberci dne 2.5.2011

.....
Jana Donátová

Anotace

Cílem diplomové práce na téma Minimalizace rozdílů ve sledování hodnoty výrobního materiálu v systému finančního účetnictví a controllingu ve firmě Škoda Auto a.s. je na základě teoretických poznatků uvedených v odborné literatuře analyzovat hodnotu zaúčtovaného výrobního materiálu z pohledu účetnictví a controllingu. Tyto dvě oblasti jsou ve firmě velmi důležité. Účetnictví poskytuje detailní informace o majetku firmy a zdrojích jeho krytí. Controlling na základě informací z účetnictví vytváří analýzy jak o současném stavu firmy, tak hlavně o jejím budoucím vývoji. Účelem této práce je provést komparativní analýzu a kvantifikovat rozdíly vyplývající z odlišného sledování hodnoty zaúčtovaného výrobního materiálu.

Diplomová práce je členěna do pěti částí. První a druhá kapitola se zabývá teorií účetnictví a controllingu, třetí část představuje ekonomickou charakteristiku firmy Škoda Auto a.s., čtvrtá kapitola je zaměřena na analýzu současného stavu řešené problematiky a pátá kapitola analyzuje příčiny vzniklých odchylek. Cílem diplomové práce jsou pak navrhovaná opatření jak zlepšit analýzu a tím předcházet odchylkám, které při výpočtu vznikají, či poukázat na způsoby, jak rychleji objevit příčiny těchto odchylek.

Klíčová slova

Finanční účetnictví, controlling, výrobní materiál, kalkulace, Škoda Auto a.s., analýza, odchylka.

Annotation

The aim of this diploma thesis, which is called Minimisation of the differences in the monitoring of production material value in the system of financial accounting and controlling in Škoda Auto a.s., is to analyse the value of the billed production material according to the technical bibliography and from the point of view of accounting and controlling. These two areas are very important in the company. Accounting provides detailed information about the assets of the company and about the resources of its coverage. Based on accounting information controlling prepares analysis about the current situation in the company as well as about its future development. The main task of this work is to make a comparative analysis and quantify differences resulting from different monitoring of the value of the billed production material.

This thesis is divided into five parts. The first two chapters deal with the theory of accounting and controlling. The third part describes the economic characteristic of Škoda Auto a.s. Chapter number four is focused on the analysis of the current situation of the problem and chapter number five analyses the causation of incurred divergences.

The thesis offers procedures how to improve the analysis and how to prevent the divergences which are caused by calculation. It also shows the ways how to find out the causes of these divergences.

Key words

Financial accounting, controlling, production material, costing, Škoda Auto a.s., analysis, divergence.

Poděkování

Na tomto místě bych ráda poděkovala Ing. Olze Malíkové, Ph.D. za poskytování hodnotných připomínek a odborné vedení diplomové práce. Dále bych chtěla poděkovat Ing. Miroslavě Petrovické za poskytnuté informace potřebné pro zpracování praktické části diplomové práce, a všem, kteří mi s touto prací pomohli.

OBSAH

OBSAH.....	9
SEZNAM OBRÁZKŮ	11
SEZNAM TABULEK	12
SEZNAM ZKRATEK A SYMBOLŮ.....	13
ÚVOD	14
1 ÚČETNICTVÍ A JEHO VYMEZENÍ.....	16
1.1 Vývoj účetnictví v České republice	16
1.1.1 Funkce účetnictví.....	18
1.2 Finanční účetnictví dle české legislativy.....	19
1.2.1 Účetní závěrka	20
1.2.2 Zásoby - definice materiálu jako účetní kategorie.....	22
1.2.3 Pořízení a oceňování zásob	23
1.2.4 Účtování materiálu.....	26
1.3 Mezinárodní standardy finančního výkaznictví IFRS	28
1.3.1 Historie IFRS.....	29
1.3.2 Struktura Mezinárodních účetních standardů.....	29
1.3.3 Účetní závěrka dle IFRS	31
1.3.4 Zásoby	32
1.3.5 Oceňování zásob při pořízení	33
1.3.6 Oceňování zásob při výdeji do spotřeby	33
1.3.7 Zásoby v účetní závěrce	34
1.4 Shrnutí základních rozdílů v české účetní legislativě a IAS/IFRS	34
1.4.1 Rozdíly v oblasti zásob	35
2 CONTROLLING	37
2.1 Historie controllingu	38
2.2 Předpoklady controllingu	39
2.3 Úloha controllera a manažera v podniku.....	40
2.3.1 Pozice štábní.....	42
2.3.2 Pozice liniová	42
2.4 Typy controllingu.....	43
2.4.1 Controlling zásob.....	44
2.4.2 Kalkulace materiálových nákladů	46

3	ŠKODA AUTO A.S.	48
3.1	Historie firmy	48
3.2	Základní charakteristika společnosti Škoda Auto, a.s.	49
3.2.1	Zahraniční aktivity	50
3.3	Produktové portfolio firmy	51
3.4	Ekonomické ukazatele firmy	52
3.5	Organizační struktura firmy	54
4	ANALÝZA SOUČASNÉHO STAVU ŘEŠENÉ PROBLEMATIKY	57
4.1	Nákup materiálu	57
4.2	Tok materiálu do firmy	59
4.2.1	Kanban	60
4.2.2	Just in time (JIT)/Just in sequence (JIS)	61
4.2.3	Modulární dodatelé	62
4.2.4	Shrnutí metody JIT/JIS a Kanban	62
4.3	Účetnictví ve firmě Škoda Auto a.s.	63
4.3.1	Účetní závěrka	64
4.3.2	Účtování materiálových zásob	65
4.4	Controlling ve firmě Škoda Auto	67
4.4.1	Controlling výrobních nákladů a zásob - ECZ	68
4.4.2	Materiálové náklady	69
4.5	Proces výpočtu plausibility hodnoty materiálu	73
5	ANALÝZA VZNIKLÝCH ODCHYLEK	78
5.1	Řízení podle odchylek	78
5.1.1	Druhy odchylek	79
5.2	Zjišťování odchylek materiálu a doporučení na jejich minimalizaci	80
5.2.1	Postup při zjišťování odchylek	80
5.2.2	Doporučení na minimalizaci odchylek	81
5.3	Výkaznictví	83
5.3.1	Doporučení pro vykazování analýzy plausibility hodnoty materiálu	84
5.4	Počítačová podpora	85
5.4.1	Systém Comix	85
	ZÁVĚR	88
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	90
	SEZNAM PŘÍLOH	93

Seznam obrázků

Obr. 1: Právní úprava českého účetnictví.....	17
Obr. 2: Výkaznictví finančního účetnictví.....	19
Obr. 3: Provázanost účetních výkazů.....	22
Obr. 4: Struktura mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS).....	30
Obr. 5: Controlling jako štábní pozice	42
Obr. 6: Controlling jako liniová pozice	43
Obr. 7: Plánování požadavků na materiál	45
Obr. 8: Výroba a odbyt vozů (v ks)	52
Obr. 9: Počet zaměstnanců	53
Obr. 10: Zisk po zdanění (mil. Kč).....	54
Obr. 11: Faktory nákupního rozhodování	57
Obr. 12: Počet dodavatelů výrobního materiál.....	61
Obr. 13: Regionální rozdělení dodavatelů (r. 2009 v %)	59
Obr. 14: Kanban karta.....	60
Obr. 15: Členění nákladů ve firmě Škoda Auto a.s.	69
Obr. 16: Struktura modelového klíče	72
Obr. 17: Celkové materiálové náklady	73
Obr. 18: Výsledná odchylka materiálu	76
Obr. 19: Řízení podle odchylek.....	78
Obr. 20: Kvalitativní a kvantitativní odchylka	79

Seznam tabulek

Tab. 1: Způsob pořízení zásob.....	24
Tab. 2: Účtování materiálu způsobem A.....	27
Tab. 3: Účtování materiálu způsobem B.....	28
Tab. 4: Regulace účetnictví v ČR: důsledky pro podniky	35
Tab. 5: Typicky ideální dělba práce mezi manažery a controllery	41
Tab. 6: Charakteristiky operativního a strategického controllingu	44
Tab. 7: Přehled jednotlivých rozložeností.....	50
Tab. 8: Organizační struktura oblasti Ekonomie	56
Tab. 9: Výhody a nevýhody využití systémů JIT/JIS a Kanban	63
Tab. 10: Organizační struktura oblasti účetnictví.....	64
Tab. 11: Organizační struktura oblasti controllingu	67
Tab. 12: Výpočet materiálu na základě zaúčtovaného stavu.....	74
Tab. 13: Výpočet materiálu z údajů z kalkulací	76
Tab. 14: Příčiny nejčastějších odchylek analýzy materiálu a jejich opatření.....	82
Tab. 15: Shrnutí současného stavu a navrhovaných řešení problematiky	84

Seznam zkratek a symbolů

a.s.		akciová společnost
AZNP		Automobilové závody, národní podnik
CKD	Complete-Knocked-Down	kompletně rozložený vůz
EDI	Electronic Data Interchange	elektronický komunikační systém
FBU	Fully-Built-Units	kompletně smontovaný vůz
FIFO	Firs-in, First-out	metoda oceňování „první do skladu, první ze skladu“
IASB	International Accounting Standards Board	Rada pro mezinárodní účetní standardy
IFRS	International Financial Reporting Standards	Mezinárodní standardy finančního výkaznictví
IT	Information technology	informační technologie
JIS	Just in sequence	dodávky zásob dle taktu výrobní linky
JIT	Just in time	dodávky zásob právě včas
LIFO	Last-in, First-out	metoda oceňování „poslední do skladu, první ze skladu“
LSK	Länderspezifische Kosten	náklady dle specifických standardů zemí
MKD	Medium-Knocked-Down	středně rozložený vůz
MV		mimořádná výbava
OOO VW Rus	Organizacija s organizacijoj Otvestvennostju	společnost s ručením omezeným Volkswagen Rusko
PKO	Produktkostenoptimierung	optimalizace nákladů na výrobek
popř.		popřípadě
S.A.	spółka akcyjna	akciová společnost
SAP	System Analyse und Programmentwicklung	Systémová analýza a programový vývoj
SKD	Semi-Knocked-Down	částečně rozložený vůz
US GAAP	US Generally Accepted Accounting Principle	americké všeobecně uznávané účetní zásady
VW		Volkswagen

Úvod

Diplomová práce je zaměřena na analýzu hodnoty zaúčtovaného výrobního materiálu ve firmě Škoda Auto a.s. Téma diplomové práce bylo zvoleno, protože tato problematika, ve firmě, kde výrobní materiál tvoří více jak 70 % z celkových nákladů na výrobek, je velmi důležitá. Firma Škoda Auto a.s. se druhem své produkce nachází na vysoce konkurenčním trhu, a proto musí své náklady neustále snižovat. Způsobů, jak ovlivnit celkové náklady výrobku, je mnoho a jedním z nich je právě analýza materiálových nákladů.

Teoretická část diplomové práce se zabývá teorií účetnictví a controllingu. Jelikož firma Škoda Auto a.s. je součástí koncernu VW, tak musí sestavovat účetní závěrku jak podle české účetní legislativy, tak v souladu s Mezinárodními standardy finančního výkaznictví (IFRS¹). V této části budou uvedeny principy obou systémů účetnictví. Podstatou této práce je analýza sledování hodnoty výrobního materiálu, a proto v této kapitole bude popsáno, co je materiál z pohledu účetnictví, jak se eviduje, oceňuje a na příkladech bude ukázáno, jak probíhá jeho účtování. V závěrečné části o účetnictví budou shrnuty rozdíly v účtování zásob dle české účetní legislativy a IFRS. Další částí této kapitoly bude vysvětlení pojmu controlling, k čemu ve firmě slouží a jaké jsou informace, které poskytuje. Dále zde bude vysvětleno, jak probíhá sledování materiálových nákladů.

Praktická část začíná seznámením s firmou Škoda Auto a.s., která je předmětem diplomové práce. Tato globální společnost je největším českým exportérem automobilů, který dosahuje i v tak vysoce konkurenčním prostředí rekordních výsledků. Hlavní náplní praktické části je analýza hodnoty zaúčtovaného výrobního materiálu. Aby mohla být tato analýza ve firmě Škoda Auto a.s. provedena, je důležité nejprve definovat, co materiál ve firmě tvoří, jak se nakupuje a jaké jsou metody pořízení materiálu. Další kapitoly praktické části se zabývají účetnictvím a controllinem ve firmě. Cílem těchto kapitol je uvést informace o tom, jaké mají tyto oblasti ve firmě postavení, a jak zde probíhá sledování materiálu. Výsledkem zjištění, jak je materiál v jednotlivých oblastech zobrazován, je samotná komparativní analýza hodnoty výrobního materiálu zjištěného z účetnictví

¹ International Financial Reporting Standards.

a pomocí kalkulací, které se zpracovávají v controllingu. Na tuto část navazuje analýza vzniklých odchylek, jejímž cílem je vysvětlit příčiny proč se odchylky zjišťují, jaké jsou jejich druhy a shrnout nejčastější odchylky materiálu vzniklých provedenou analýzou a doporučit opatření na jejich minimalizaci.

Poslední část této práce se zabývá zpracováním analýzy v nově vyvíjeném informačním systému ve firmě. Zde je cílem objasnit procesy, jak k výpočtu dochází, jaké lze shledat výhody a nevýhody využití systému, a navrhnout podněty k vylepšení systému tak, aby poskytoval úplné, přesné a včasné informace s cílem zlepšit kvalitu analýzy.

Závěr práce je zaměřen na zhodnocení analýzy a jejího zpracování. Ke zjištěným nedostatkům, které v analýze vznikají, budou navržena zlepšující opatření vedoucí ke zdokonalení této analýzy.

1 ÚČETNICTVÍ A JEHO VYMEZENÍ

Účetnictví je jedna z nejstarších metod zobrazení hospodářské činnosti ekonomických jednotek. Ve světě existují odlišné modely účetních systémů. Odlišnost těchto systémů je dána vztahem účetnictví a daňovým právem jednotlivých zemí, okruhem uživatelů účetnictví, volbou oceňovacích veličin, stupněm zohlednění inflace a dalšími faktory.²

Účetnictví je široký pojem, jehož význam lze najít v následujících definicích:

Zákon o účetnictví vymezuje předmět účetnictví v § 2 takto: „*Účetní jednotky účtují o stavu a pohybu majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv, dále o nákladech a výnosech a o výsledku hospodaření*“³

Dana Kovanicová definuje účetnictví: „*Jako informační systém, který identifikuje, měří, zpracovává a prezentuje finanční informace o podniku, na jejichž základě si mohou nejen manažeři podniku, ale zejména externí uživatelé (kteří nemohou tyto informace získat jinak) učinit správný úsudek o podniku a přijmout kvalifikovaná rozhodnutí.*“⁴

Dále lze citovat Loušu: „*Účetnictví je systém, jehož hlavním cílem je podat hospodářskému vedení účtujícího subjektu a jeho vlastníkům co nejpřesnější informace o tom, jaký je stav majetku, závazků a výsledek hospodaření příslušné účetní jednotky a díky čemu bylo dosaženo vykazovaného stavu.*“⁵

1.1 Vývoj účetnictví v České republice

V období První republiky patřilo Československo v účetnictví ke světové špičce. Mnohé postupy, používané v podnicích tehdejší Československé republiky, byly vzorem pro svět.

² KOVANICOVÁ, D. a kol., Finanční účetnictví v kontextu světového vývoje, s. 4-5.

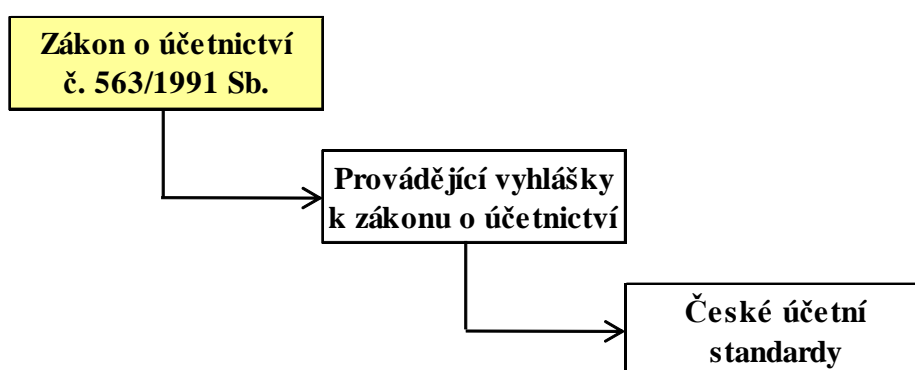
³ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 2 Předmět účetnictví.

⁴ KOVANICOVÁ, D. Jak porozumět světovým, evropským, českým účetním výkazům, s. 6.

⁵ LOUŠA, F. Zákon o účetnictví v praxi, s. 7.

Příkladem jsou účetní postupy používané v podnicích Tomáše Bati. Po druhé světové válce převzalo Československo sovětský model účetnictví. Tento model byl zaměřen na statické zjišťování informací pro potřeby plánované ekonomiky. V roce 1992 prošlo účetnictví zásadní reformou. Hlavním smyslem této reformy bylo přizpůsobit účetnictví potřebám tržní ekonomiky. Vzorem této reformy byla francouzská úprava účetnictví. Další výraznou změnou prošlo účetnictví v letech 2002 - 2004, kdy dochází k harmonizaci s úpravou v Evropské unii.⁶ Do konce roku 2003 existovaly v ČR dvě účetní soustavy - jednoduché účetnictví a podvojně účetnictví. Od 1. 1. 2004 bylo jednoduché účetnictví zrušeno a pojem podvojně účetnictví byl nahrazen pojmem účetnictví, pod kterým chápeme systém sledování informací o uskutečňování hospodářských operací, který se zakládá na systému vedení podvojných účtů. To znamená, že každá hospodářská operace je zúčtována jako změna 2 položek tzn., je účtováno na jeden účet na stranu nazývanou Má dáti (MD) a na jiný účet na stranu Dal (D).

V České republice je účetnictví regulováno státem zastoupeným ministerstvem financí, jež tuto úlohu plní prostřednictvím zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, a na něj navazujících provádějících předpisů. Tyto předpisy mají podobu vyhlášek, jejichž ustanovení jsou od r. 2004 rozpracována ve formě českých účetních standardů. Strukturu právní úpravy českého účetnictví ukazuje obrázek č. 1.



Zdroj: Vlastní zpracování.

Obr. 1: Právní úprava českého účetnictví

⁶ HRADECKÝ, M., LANČA, J., ŠIŠKA, L., Manažerské účetnictví, s. 9-13.

Česká republika vstoupila k 1. 5. 2004 do Evropské unie, a tím se stala součástí nadnárodní harmonizace účetnictví uskutečňované k účetním standardům IFRS. Z toho důvodu musí od roku 2005 firmy kótované na jakékoli evropské burze cenných papírů používat k sestavování účetních závěrek Mezinárodní účetní standardy.

1.1.1 Funkce účetnictví

Mezi základní funkce účetnictví patří informační, dispoziční a kontrolní funkce. Informační funkce má za úkol poskytovat informace o účetní jednotce za určité účetní období o stavu a pohybu majetku a zdrojů jeho krytí, nákladech a výnosech a výsledku hospodaření. Dispoziční funkce slouží k ochraně majetku účetní jednotky. Funkce kontrolní je nástrojem prokazování při soudních sporech.⁷

Účetnictví poskytuje informace použitelné jak pro interní potřebu (majitele firmy), tak pro externí potřebu (banky, finanční úřad). Účetnictví je vytvářeno podle požadavků podnikatelské praxe, odráží se v něm ustanovení obchodního zákoníku a jiných právních předpisů. Neméně důležitá je také souvislost s daňovými zákony.

Podle toho, komu informace z účetnictví slouží, rozlišujeme účetnictví na dva hlavní systémy:

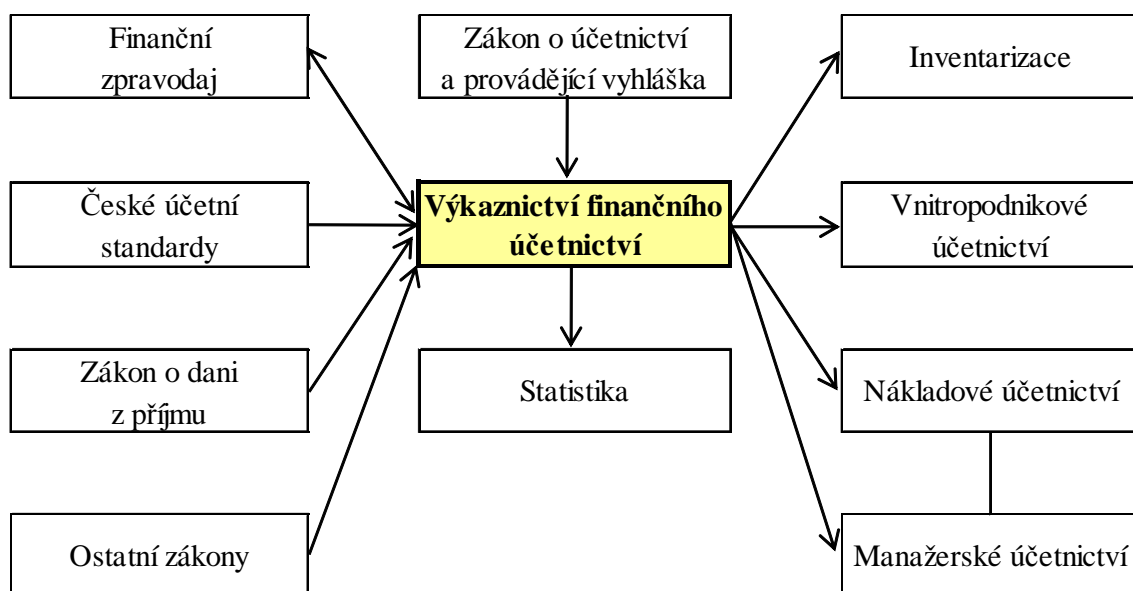
- 1) Finanční účetnictví.
- 2) Manažerské účetnictví.

Tato práce bude vzhledem k tématu zaměřena na finanční účetnictví, které poskytuje informace pro externí uživatele - tvoří účetní závěrku a vykazuje výroční zprávu. Manažerské účetnictví tvoří nadstavbu finančního účetnictví a je zaměřeno na sběr interních informací, které jsou využívány pro controlling, který je také náplní této práce.

⁷⁷ ČERNÝ, R. Základy podvojného účetnictví: Studijní texty pro distanční studium, s. 5.

1.2 Finanční účetnictví dle české legislativy

„Finanční účetnictví zajišťuje informace pro potřeby externích uživatelů, jako jsou banky, leasingové firmy, externí věřitelé firmy, investoři apod. Cílem informací je snaha odhadnout výnosnost kapitálu a budoucí rizika, která se snaží odhadnout z analýzy faktorů, jež ovlivňují schopnost firmy hradit své závazky. Základními výstupy finančního účetnictví je rozvaha, výkaz zisku a ztráty a cash flow.“⁸ Finanční účetnictví je upraveno právními předpisy a je podkladem pro zjištění daňového základu a výpočet daní. Následující obrázek ukazuje, které oblasti jsou ovlivněny finančním účetnictvím.



Zdroj: Vlastní zpracování dle: PODHORSKÝ, J. Účtování a vedení účetnictví v organizačních složkách státu, územních samosprávných celcích a příspěvkových organizacích, s. 5.

Obr. 2: Výkaznictví finančního účetnictví

Z obrázku je patrné, jakými zákony je finanční účetnictví upraveno, a pro jaké oblasti poskytuje informace.

⁸ KRČOVÁ, S., Manažerské účetnictví a controlling, s. 8.

V současné době v České republice je podoba účetních informací pro podnikatele nejvíce ovlivněna:

- Obchodním zákoníkem č. 513/1991 Sb.,
- Zákonem o účetnictví 563/1991 Sb.,
- Vyhláškou č. 500/2002 Sb.,
- Českými účetními standardy,
- Vnitřními směrnici k vedení účetnictví.

1.2.1 Účetní závěrka⁹

Role účetní závěrky je v současném ekonomickém vývoji nezastupitelná. „Účetní závěrka je především základní a jediný zdroj informací určený pro celou řadu uživatelů“¹⁰ Účetní závěrka představuje soubor finančních výkazů, které účetní jednotka sestavuje za účetní období k rozvahovému dni (tj. k poslednímu dni účetního období). Tyto finanční výkazy vypovídají o celkovém hospodaření firmy za dané období.

Účetní jednotky sestavují účetní závěrku v plném a zjednodušeném rozsahu. Ve zjednodušeném rozsahu mohou sestavit účetní závěrku ty účetní jednotky, které nejsou povinny mít účetní závěrku ověřenou auditorem s výjimkou akciových společností, které sestavují účetní závěrku v plném rozsahu.

Zákonnými podmínkami pro ověření účetní závěrky auditorem jsou:

- bilanční suma převyšuje 40 mil. korun,
- roční úhrn čistého obratu převyšuje 80 mil. korun,
- průměrný přepočtený stav zaměstnanců v průběhu účetního období je vyšší než 50.

U akciových společností stačí splnění jedné podmínky, u ostatních účetních jednotek je zapotřebí splnění dvou podmínek ve 2 po sobě jdoucích obdobích. Auditři také ověřují

⁹ TPA HORWATH NOTIA AUDIT, Podvojně účetnictví 2009, s. 161 - 162.

¹⁰ SLÁDKOVÁ, E., a kol., Finanční účetnictví a výkaznictví, s. 19.

konsolidovanou účetní závěrku. Konsolidovanou účetní závěrkou se rozumí účetní závěrka obchodní společnosti upravená o vztahy vyplývající z její majetkové účasti v jiných společnostech. Povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku za konsolidační celek má účetní jednotka, která je obchodní společností a je buď řídicí osobou, ovládající osobou nebo v jiné účetní jednotce vykonává podstatný vliv, kterým se rozumí nejméně dvacetiprocentní účast na hlasovacích právech nebo podíl na vlastním kapitálu.

Všechny účetní jednotky, které jsou zapsány v obchodním rejstříku, mají povinnost zveřejnit účetní závěrku i výroční zprávu. Účelem výroční zprávy, která je upravena § 21 zákona o účetnictví, je komplexně informovat o činnosti podnikatelské jednotky, její výkonnosti a hospodářském postavení. Účetní závěrka a výroční zpráva se zveřejňují uložení do sbírky listin obchodního rejstříku. Některé společnosti předkládají výroční zprávu a účetní závěrku také České národní bance, jedná se např. o banky a pojišťovny.

Výkazy účetní závěrky

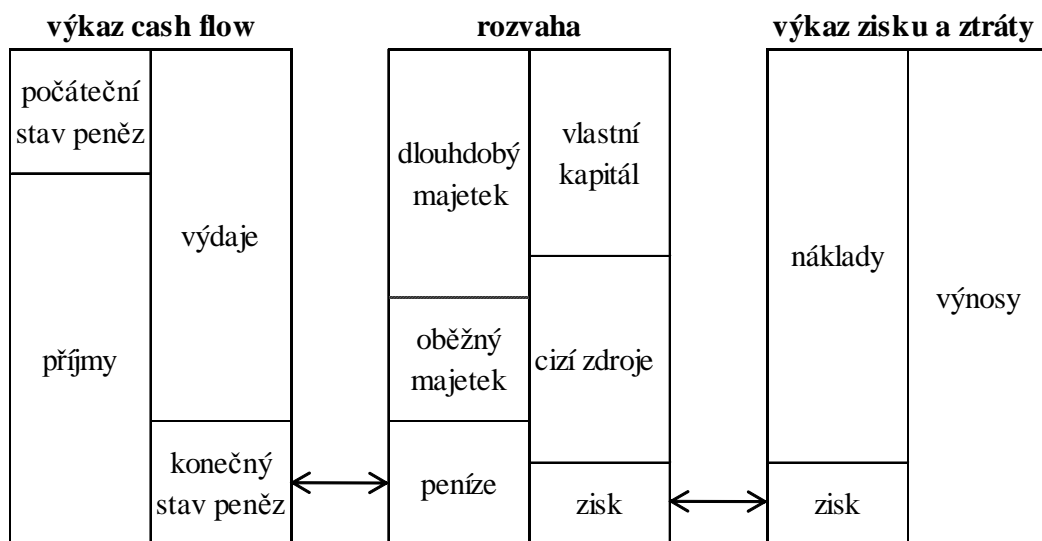
Účetní závěrka dle třetí části zákona o účetnictví tvoří (§ 18):

- rozvaha (balance),
- výkaz zisku a ztrát (výsledovka)
- příloha.

Účetní závěrka může také zahrnovat (vybrané účetní jednoty sestavují vždy):

- přehled o peněžních tocích (cash flow),
- přehled o změnách vlastního kapitálu.

Všechny finanční výkazy spolu navzájem souvisejí. Provázanost tří nejdůležitějších - výkaz cash flow, rozvaha a výkaz zisku a ztráty znázorňuje obrázek č. 3.



Zdroj: Vlastní zpracování dle: RŮČKOVÁ, P., Finanční analýza, s. 38.

Obr. 3: Provázanost účetních výkazů

Rozvaha

Rozvaha je výkaz, který tvoří souhrnný přehled o stavu majetku účetní jednotky a zdrojích krytí tohoto majetku k rozvahovému dni. Příloha A obsahuje strukturu rozvahy ve zjednodušeném rozsahu dle české účetní legislativy, zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Kategorie C. I. Zásoby, která bude podrobněji popsána.

1.2.2 Zásoby - definice materiálu jako účetní kategorie

Nejpřesnější vymezení pojmu materiál, který je součástí rozvahy, lze nalézt v provádějící vyhlášce č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení č. 563/1991 Sb., zákona o účetnictví. Položka „Zásoby“ dle § 9 zahrnuje:

C.I. Zásoby

C.I.1. Materiál

C.I.2. Nedokončená výroba a polotovary

C.I.3. Výrobky

C.I.4. Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny

C.I.5. Zboží

C.I.6. Poskytnuté zálohy na zásoby

„Položka „C.I.1, Materiál“ zejména obsahuje:

- a) *suroviny, to je základní materiál, který při výrobním procesu přechází zcela nebo zčásti do výrobku a tvoří jeho podstatu;*
- b) *pomocné látky, které přecházejí také přímo do výrobku, netvoří však jeho podstatu, například lak na výrobky;*
- c) *látky, kterých je zapotřebí pro zajištění provozu účetní jednotky, například mazadla, palivo, čisticí prostředky;*
- d) *náhradní díly včetně náhradních dílů určených k výměně komponenty;*
- e) *obaly a obalové materiály, pokud nejsou účtovány jako dlouhodobý majetek nebo zboží;*
- f) *další movité věci s dobou použitelnosti jeden rok a kratší bez ohledu na výši ocenění;*
- g) *Samostatné movité věci a soubory movitých věcí s dobou použitelnosti delší než jeden rok, nevykázané v položce B. II. 3. Samostatné movité věci a soubory movitých věcí, považované za drobný hmotný majetek, o kterém účetní jednotka účtuje jako o zásobách;*
- h) *pokusná zvířata^{12c)} „11*

Zásoby materiálu se evidují v účtové třídě č. 1.

1.2.3 Pořízení a oceňování zásob

Zásoby lze z hlediska pořízení rozdělit na nakupované, vytvořené vlastní činností a zvláštní případy, viz tabulka č. 1.

¹¹ Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví. Dostupné také z WWW: <<http://business.center.cz/business/pravo/zakony/ucto-v2002-500/cast2h2.aspx>>.

Tab. 1: Způsob pořízení zásob

NAKUPOVANÉ	VYTVOŘENÉ VLASTNÍ ČINNOSTÍ	POŘÍZENÉ BEZÚPLATNĚ
- materiál - zboží	- nedokončená výroba - polotovary vlastní výroby - výrobky - zvířata	- dar - dědictví - přebytky zjištěné inventarizací - a další

Zdroj: Vlastní zpracování dle: Černý, R. Základy podvojného účetnictví: Studijní texty pro distanční studium, s. 40-41.

Tabulka uvádí jaké druhy zásob jsou získávány vyjmenovanými způsoby pořízení.

Oceňování materiálových zásob při pořízení

Oceňováním se rozumí peněžní vyjádření zásoby vyjádřené ve fyzických jednotkách. Podle platných předpisů (Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, a § 49 vyhlášky č. 500/2002 Sb.) se zásoby při pořízení oceňují:

- a) **Pořizovací cenou**, kterou se oceňují nakupované zásoby. Tato cena zahrnuje cenu pořízení včetně vedlejších pořizovacích nákladů (přepravné, pojistné, atd.).
- b) **Vlastními náklady**, kterými se oceňují zásoby vytvořené vlastní činností. Vlastní náklady se dělí na přímé a nepřímé. Přímé náklady se vztahují k určitému druhu výrobku, např. základní materiál. Nepřímé náklady jsou společné pro více druhů výrobků, např. obsluha a řízení výroby, tzv. výrobní režie.
- c) **Reprodukční pořizovací cenou**, kterou se oceňují zvláštní případy zásob, u kterých není možno stanovit výši vlastních nákladů, případně jsou nabyty bezúplatně. Tato cena odpovídá výši ceny, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje.
- d) **Čistou prodejní cenou**, tj. prodejní cena snížená o náklady spojené s prodejem.

Oceňování materiálových zásob při výdeji do spotřeby¹²

Účtování nákupu materiálu v časově i místně rozdílných pořizovacích cenách může přinášet různé komplikace, zejména při oceňování vyskladněného materiálu. Při vyskladňování materiálu lze jen těžko určit cenu daného materiálu, o jehož úbytku je potřeba ve skladové evidenci účtovat. Existuje řada metod, jak vypočítat cenu vyskladňovaného materiálu. Podle českých právních předpisů se cena počítá dle těchto metod:

- **Skutečná pořizovací cena** se používá v případě, že ve skladové evidenci je každý druh materiálu s různou pořizovací cenou evidován samostatně. Při výdeji materiálu je zjiitelné, z kterého nakoupeného materiálu k výdeji došlo, případně, pokud se pořizovací cena dlouhodobě nemění.
- **Metoda FIFO¹³** se používá v případě, když je ve skladové evidenci veden materiál stejného druhu za různé pořizovací ceny. Vydaný materiál ze skladu se oceňuje postupně od ocenění nejstarší zásoby k nejnovější tak, jak se materiál ze skladu postupně vydává, tzn., že cena, která se použila jako první při příjmu zásoby na sklad, se použije jako první při výdeji zásoby ze skladu.
- **Cena zjištěná pomocí váženého aritmetického průměru** z cen materiálu při jeho pořízení. Tato metoda má dva možné způsoby výpočtu:
 - a) Vážený aritmetický průměr proměnlivý, který spočívá v tom, že se po každém novém přírůstku materiálu zjišťuje i nový průměr ceny, která se používá až do nového přírůstku.
 - b) Vážený aritmetický průměr periodický, který spočívá v tom, že se vypočítá jediný průměr za určité období, které není delší než jeden měsíc.

¹² BLECHOVÁ, B.; JANOUŠKOVÁ, J., Podvojný účetnictví v příkladech 2010, s. 56 -58.

¹³ First-in, First-out.

Účetní jednotka se může rozhodnout, jaký způsob oceňování materiálu při výdeji zvolí. Zvolený způsob ocenění musí být stanoven vnitřní organizační normou jednotky (směrnicí). Způsob ocenění se nesmí měnit v průběhu účetního období. Uplatnění jednotlivých metod ocenění materiálu při jeho vyskladnění může mít vliv na hodnotu mnoha ukazatelů o činnosti účetní jednotky, např. může ovlivnit výši hrubého zisku, výši daně z příjmů, atp. Proto není povoleno používání metody LIFO¹⁴ (poslední do skladu, první ze skladu).

1.2.4 Účtování materiálu

Při účtování zásob lze využít dva různé způsoby účtování - způsob A, způsob B. Účetní jednotky musí mít ve vnitřních předpisech stanoveno, jakým způsobem o zásobách účtují. Účtování probíhá na základě účetních dokladů spojených s pohybem zásob materiálu.

Účtování materiálu způsobem A

„Podstatou tohoto způsobu evidence zásob je soustředění všech nákladů vynaložených na pořízení zásob nákupem i vlastní výrobou na majetkových účtech zásob. Zásoby se vyúčtují do provozních nákladů až v okamžiku jejich skutečné spotřeby (u zásob materiálu a zboží) nebo jako snížení výnosů v okamžiku jejich vyskladnění (u zásob vlastní výroby).“¹⁵

Pro účtování materiálových zásob způsobem A se využívají tyto účty:

- **Pořízení materiálu (111)** - tento účet se používá při nákupu materiálu. Účtuje se zde pořizovací cena a hodnota dalších nákladů spojených s pořízením (např. doprava, pojištění, clo, atp.). Tento účet nesmí mít při uzavírání účtu zůstatek.
- **Materiál na skladě (112)** se používá k evidenci veškeré hodnoty materiálu, který účetní jednotka vlastní.

¹⁴ Last in, First-out.

¹⁵ BLECHOVÁ, B.; JANOUŠKOVÁ, J., Podvojný účetnictví v příkladech 2010, s. 58.

- **Materiál na cestě (119)** slouží jako pomocný účet k převodu zůstatku účtu 111, aby při uzávěrce účtů nevykazoval účet 111 zůstatek.
- **Spotřeba materiálu (501)** - účet nákladový. Používá se při výdeji materiálu do spotřeby.

Následující tabulka zahrnuje základní účetní případy účtování materiálu způsobem A.

Tab. 2: Účtování materiálu způsobem A

Účetní případ	MD	D
Nákup materiálu v hotovosti	111	211
Došlá faktura za nákup materiálu	111	321
DPH	343	321
Pořízení materiálu vlastní výrobou	111	621
Přepravné materiálu vlastní dopravním prostředkem	111	622
Převod materiálu na sklad	112	111
Výdej materiálu ze skladu	501	112
Převod zůstatku z účtu 111 k 31.12.20xx na 119	119	111
Vyúčtování materiálu zaúčtovaného v min. období jako 119	112	119
Přirozené úbytky zásob v rámci norem	501	112
Zaviněná manka a škody	582	112
Přebytek materiálu při inventarizaci	112	648

Zdroj: Vlastní zpracování dle: Černý, R. Základy podvojného účetnictví: Studijní texty pro distanční studium, s. 41-49.

Legenda: 111 - pořízení materiálu, 211 – pokladna, 321- dodavatelé, 343 - DPH, 112 - materiál na skladě, 501 - spotřeba materiálu, 621 - aktivace materiálu a zboží, 622 - aktivace vnitropodnikových služeb, 119- materiál na cestě, 582 - manka a škody, 648 - ostatní provozní výnosy.

Účtování materiálu způsobem B

„Podstatou tohoto způsobu evidence zásob je účtování nakupovaných i aktivovaných zásob přímo do nákladů.“¹⁶ Na rozdíl od způsobu A se náklady spojené s pořízením materiálu účtují přímo do spotřeby už v okamžiku pořízení.

Základní účetní případy účtování materiálu způsobem B jsou shrnuty v následující tabulce.

Tab. 3: Účtování materiálu způsobem B

Účetní případ	MD	D
Nákup materiálu v hotovosti	501	211
Došlá faktura za nákup materiálu	501	321
DPH	343	321
Přepravné materiálu vlastním dopravním prostředkem	501	622
Převod konečné zásoby koncem roku zjištěné dle skladové evidence	112	501
Manko nad normu	548	501

Zdroj: Vlastní zpracování dle: Černý, R. Základy podvojného účetnictví: Studijní texty pro distanční studium, s 50.

Legenda: 211 – pokladna, 321- dodavatelé, 343 - DPH, 112 - materiál na skladě, 501 - spotřeba materiálu, 622 - aktivace vnitropodnikových služeb, 548 - ostatní provozní náklady

1.3 Mezinárodní standardy finančního výkaznictví IFRS

V současném globalizovaném světě dochází k rychlému růstu nadnárodních společností a rozvoji mezinárodního kapitálového trhu, který vyvolává potřebu celosvětově sjednotit účetní normy. Je nezbytné, aby účetní normy nevycházely pouze z národní úpravy jediné země (jako je tomu u US GAAP¹⁷), ale aby byly vypracovány celosvětově platné účetní standardy. Těmto podmínkám vyhovují Mezinárodní standardy finančního výkaznictví (IFRS).

¹⁶ BLECHOVÁ, B.; JANOUŠKOVÁ, J., Podvojný účetnictví v příkladech 2010, s. 63.

¹⁷ General Accepted Accounting Principles, představuje národní účetní úpravu v USA.

1.3.1 Historie IFRS

„Mezinárodní účetní standardy začaly vznikat v sedmdesátých letech dvacátého století. Výbor pro tvorbu mezinárodních účetních standardů (IASB) byl založen v roce 1973, jako nezávislá soukromá profesní organizace na základě dohody profesních účetních institucí z Austrálie, Kanady, Francie, Německa, Japonska, Mexika, Nizozemí, Velké Británie, Irsko a USA.“¹⁸ V roce 1975 tato instituce vydala první dva Mezinárodní účetní standardy (IAS). V roce 2000 měla tato instituce 143 členů ze 104 zemí. Od svého založení do roku 2000 IASB vydala jednačtyřicet účetních standardů (IAS). V dubnu roku 2001 navázala na činnost IASB soukromá instituce založená v Londýně, Rada pro mezinárodní účetní standardy (IASB¹⁹). Platné standardy mají dvojí označení IAS a IFRS. Je to způsobené tím, že Rada (IASB) převzala platné Mezinárodní účetní standardy od Výboru (IASB) a zachovala pro ně původní označení (IAS) až do doby jejich novelizace nebo zrušení. Další standardy, které vydává tato Rada, jsou označeny názvem IFRS. Vznikla tím terminologická nejednotnost, kdy IAS označují standardy vydané v letech 1973-2000 a IFRS označují pouze standardy vydané po roce 2001. V širším pojetí se pod názvem IFRS označují všechny platné účetní standardy vydané jak IASB, tak IASB. Význam a postavení IFRS zásadně ovlivnilo přijetí směrnice Evropské unie v roce 2002. Tato směrnice vyžaduje, aby všechny konsolidované účetní závěrky společností, jejichž cenné papíry jsou kótovány na veřejných finančních trzích, byly sestavovány v souladu s IFRS.²⁰

1.3.2 Struktura Mezinárodních účetních standardů

Soubor Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS) obsahuje **úvod**, který definuje účel IFRS, řídicí orgány Výboru pro mezinárodní účetní standardy a jeho pracovní program. Dále obsahuje **předmluvu** k výkladu standardů, která stanovuje dva cíle:

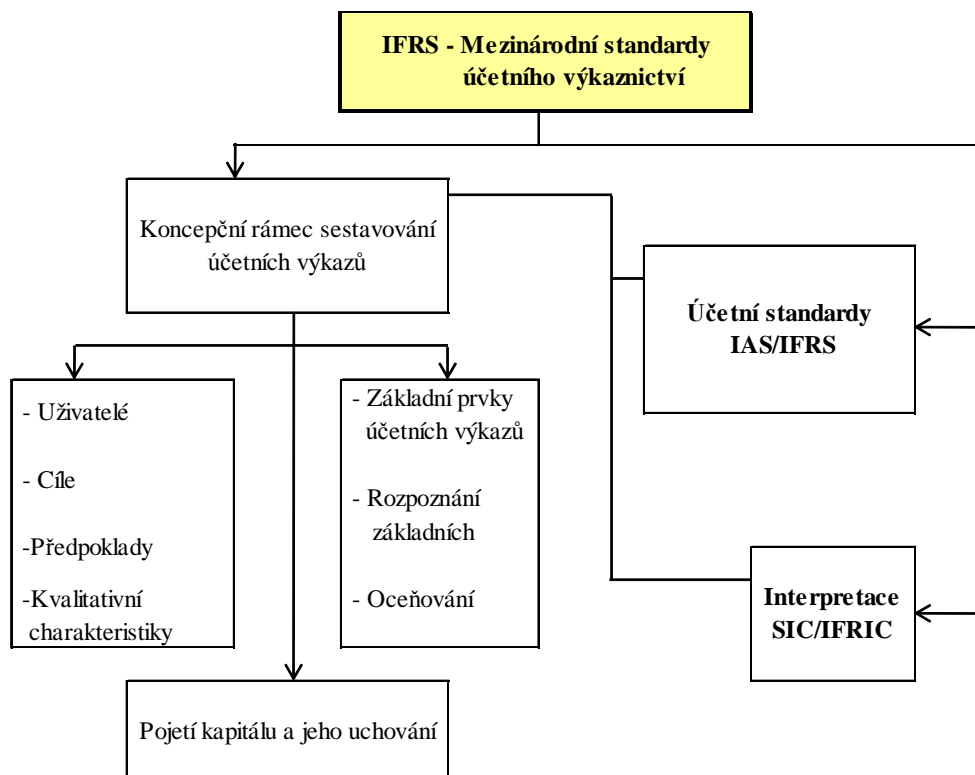
¹⁸ DVOŘÁKOVÁ, D., Finanční účetnictví a výkaznictví dle mezinárodních standardů IFRS, s. 5.

¹⁹ International Accounting Standards Board.

²⁰ HRADECKÝ, M., LANČA, J., ŠÍŠKA, L., Manažerské účetnictví, s. 50.

- Formulovat a vyhlášovat účetní standardy, které by měly být dodržovány při zveřejňování finančních účetních výkazů, a propagovat jejich celosvětové přijetí a dodržování.
- Působit všeobecně pro zlepšení a harmonizaci právních předpisů, účetních standardů a postupů vztahujících se k zveřejňování účetních výkazů.

Hlavní náplní souboru IFRS je **koncepční rámec**, kde jsou definovány účetní zásady a předpoklady. Koncepční rámec obsahuje úvod, kde je definován rozsah a působnosti IFRS, cíle účetních výkazů, základní předpoklady sestavení účetních výkazů, kvalitativní charakteristiky účetních výkazů, obsah základních prvků účetních výkazů, koncepty oceňování a pojetí kapitálu a jeho uchování kapitálu. Dále soubor obsahuje **účetní standardy (IAS/IFRS) a interpretaci standardů účetního výkaznictví**.²¹



Zdroj: KOVANICOVÁ, D., Jak porozumět světovým, evropským, českým účetním výkazům, s. 126.

Obr. 4: Struktura mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS)

²¹ KOVANICOVÁ, D., Jak porozumět světovým, evropským, českým účetním výkazům, s. 125.

1.3.3 Účetní závěrka dle IFRS

Účetní závěrka je sestavována dle standardu IAS 1 - *Sestavování a zveřejňování účetních výkazů*. Tento standard má za cíl vymezit bázi pro vyhotovení a předložení účetních výkazů tak, aby byla zajištěna jejich srovnatelnost v čase téhož podniku a mezi podniky navzájem.²² „Cílem účetní závěrky je **informovat** uživatele účetní závěrky **o finanční pozici, výkonnosti a změnách ve finanční pozici podniku.**“²³ Finanční pozice firmy hodnotí schopnost podniku vytvářet zisk. K posouzení finanční situace jsou potřebné informace o současné i minulé struktuře pasiv, solventnosti, likviditě i schopnosti podniku přizpůsobit se ekonomickým změnám. Informace o výkonnosti firmy se používají k odhadnutí vývoje struktury zdrojů, které bude podnik v budoucnu potřebovat. Informace o změnách ve finanční pozici podniku umožňují zhodnotit schopnost podniku generovat peníze a kvantifikovat potřeby podniku při využití peněžních toků.

Výkazy účetní závěrky²⁴

Základními výkazy účetní závěrky jsou:

- rozvaha (dle IAS 1 označována jako výkaz o změnách ve finanční pozici),
- výkaz o úplném výsledku hospodaření (výsledovka),
- výkaz o změnách vlastního kapitálu,
- výkaz o peněžních tocích,
- komentář k účetním výkazům.

V koncepčním rámci jsou definovány dva hlavní předpoklady, které musí být při sestavování účetní závěrky dodrženy:

- **Akruální báze**, která uznává výsledky transakcí a skutečností, které nastaly v období, se kterým časově a věcně souvisí, nikoliv v okamžiku, kdy jsou realizovány s nimi související peněžní toky. Pro dodržení tohoto principu jsou

²² KOVANICOVÁ, D., Jak porozumět světovým, evropským, českým účetním výkazům, s. 192.

²³ DVOŘÁKOVÁ, D., Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS, s. 16.

²⁴ Tamtéž, s. 16 - 18.

tvořeny položky časového rozlišení příjmů a výdajů, dohadné položky a položky rezerv.

- Předpoklad **trvání účetní jednotky** v budoucnosti, který znamená, že podnik neuvažuje o ukončení činnosti a není nucen zúžit rozsah své podnikatelské činnosti. Účetní jednotka musí při tvorbě účetní závěrky tento předpoklad objektivně posoudit, a pokud má pochybnosti o dalším trvání podniku, je povinna tuto nejistotu zveřejnit.

Dále zmiňuje koncepční rámec princip opatrnosti, spolehlivosti, srozumitelnosti, relevance a srovnatelnosti.

1.3.4 Zásoby²⁵

IFRS upravuje zásoby standardem IAS 2 – Zásoby. Smyslem tohoto standardu je stanovení způsobu účetního zobrazení zásob, které jsou účetní jednotkou využívány při její činnosti.

Za zásoby jsou považována tato aktiva:

- aktiva držaná za účelem prodeje,
- aktiva ve výrobním procesu určená k prodeji,
- suroviny, materiál nebo obdobné dodávky, které budou spotřebovány ve výrobním procesu nebo při poskytování služeb.

Předmětem standardu jsou zásoby:

- **nakupované**, které zahrnují zboží určené k dalšímu prodeji, materiál určený k další spotřebě,
- **vyráběné**, které zahrnují výrobky a nedokončenou výrobu.

²⁵ DVOŘÁKOVÁ, D., Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS, s. 162 - 167.

1.3.5 Oceňování zásob při pořízení

Při pořízení se zásoby oceňují pořizovací cenou. Do pořizovací ceny se zahrnují:

- **Náklady na nákup**, které zahrnují cenu pořízení, dovozní cla, ostatní daně, přepravné, náklady na manipulaci, balení a další náklady, které je možné přímo přiřadit k pořízení zásob. Tyto náklady se snižují o slevy, přijaté dobropisy a ostatní podobné položky.
- **Náklady na přeměnu**, mezi které patří náklady vynaložené na přeměnu materiálu na nedokončenou výrobu a poté na nedokončené výrobky, tedy například mzdy a další výrobní náklady. Náklady se dle standardu musí dělit na variabilní a fixní část. Variabilní část výrobní režie se mění proporcionálně s množstvím vynaložených výrobků. Fixní režie zahrnuje výrobní náklady, které zůstávají relativně neměnné v rámci určitého intervalu výrobní kapacity a mění se skokem (např. odpisy a údržba výrobních budov).

1.3.6 Oceňování zásob při výdeji do spotřeby

Při ocenění spotřeby zásob se řeší problém rozdílného ocenění jednoho druhu zásob, který byl pořízen za různé ceny.

Lze využít těchto typů ocenění:

- **Individuální ocenění** je využíváno v případě, že se jedná o zásoby, které mají individuální charakter, nedají se zaměnit. Toto ocenění spočívá v tom, že ke konkrétní položce zásob jsou při spotřebě přiřazeny konkrétní náklady spojené s jejím pořízením.
- **Nákladové vzorce** – metoda FIFO, metoda váženého aritmetického průměru.

1.3.7 Zásoby v účetní závěrce

V účetní závěrce se zveřejňují tyto informace o zásobách:

- pravidla pro ocenění zásob, včetně použitých nákladových vzorců,
- hodnota zásob v obvyklém členění (zboží, materiál, nedokončená výroba, výrobky),
- celková výše zásob oceněných čistou realizovanou hodnotou,²⁶
- pokud bylo stornováno původní snížení hodnoty zásob, uvede účetní jednotka celkovou výši tohoto storna a zdůvodnění proč byla hodnota zásob opět zvýšena,
- účetní ocenění zásob, které byly dány do zástavy, nebo slouží jako záruka.

1.4 Shrnutí základních rozdílů v české účetní legislativě a IAS/IFRS

Hlavní rozdíly mezi českým účetnictvím a IFRS jsou zakořeněny ve filozofických východiscích těchto dvou systémů. České účetní standardy vychází ze striktních pravidel, která musí být dodržována a v případě alternativních řešení konkrétně popsána. Na druhé straně IFRS se zakládá na principech, u kterých mohou být alternativní řešení přijata, pokud splňují podmínky vymezené principy.

IFRS byly v roce 2002 potvrzeny Evropským parlamentem jako jediný evropský systém finančního reportování. V české účetní legislativě je jejich aplikace zakotvena v § 19 odstavce 9 a § 23a zákona o účetnictví. Tabulka č. 4 shrnuje, podle jakých účetních předpisů se různé typy podniků v České republice musí řídit.

²⁶ Prodejní cena v běžném podnikání snížena o náklady na dokončení a náklady nutné k uskutečnění prodeje. Jedná se tedy o čistou částku, kterou účetní jednotka získá z prodeje zásob.

Tab. 4: Regulace účetnictví v ČR: důsledky pro podniky

Úroveň	Typ podniků	Jaké „normě“ podléhají
3	Podniky emitující CP na kapitálových trzích EU	IFRS
2	Neemitující podniky, jež jsou účetními jednotkami	České účetní předpisy
1	Podniky, které nejsou účetními jednotkami	Daňová evidence

Zdroj: Vlastní zpracování dle: KOVANICOVÁ, D., Jak porozumět světovým, evropským, českým účetním výkazům, s. 115.

Základní prvky hlavních výkazů - rozvahy a výkazu zisku a ztráty jsou v obou systémech shodné. Liší se formátem, kdy v české účetní úpravě je přesně vymezen minimální rozsah výkazů, jejich uspořádání a označení položek. IFRS nepředepisuje povinný formát výkazů, ani pořadí položek, ani jejich označení, ale určuje minimální obsah vykazovaných údajů.

1.4.1 Rozdíly v oblasti zásob

„Oba dva účetní systémy definují zásoby jako aktiva, která jsou držena za účelem dalšího prodeje při běžném podnikání, v procesu výroby pro následný prodej, ve formě materiálu nebo dodávek ke spotřebě ve výrobním procesu či poskytování služeb.“²⁷ Přesto mezi úpravou zásob v České republice a dle požadavku IAS 2 existují rozdíly. Hlavní rozdíly jsou:

- Podle IAS do zásob nepatří náhradní díly, které mají dlouhodobou povahu (IAS zařazuje do IAS 15 - Pozemky, budovy a zařízení). Česká právní úprava považuje náhradní díly za zásoby bez ohledu na jejich cenu a dobu použitelnosti.

²⁷ PriceWaterhouseCoopers, IFRS a české účetní předpisy - podobnosti a rozdíly [online]. 2009 [cit. 2010-11-18]. Dostupné z WWW: <<http://www.pwc.com/cz/cs/ucetnictvi/ifrs-publikace/index.jhtml>>.

- Standard vyžaduje rozdělení na variabilní a fixní část režie, které není českými předpisy vyžadováno. Do hodnoty produkce lze aktivovat pouze část fixní režie, která odpovídá běžné úrovni využití výrobní kapacity. V českém účetnictví se přiřazení režijních nákladů odehrává bez ohledu na výkyvy ve využití výrobní kapacity. Důsledkem toho je skrytí nehospodárnosti vzniklé nevyužitím výrobní kapacity aktivováním nadměrné výše režijních nákladů do ocenění neprodané produkce.
- V oblasti oceňování standard stanovuje přísnější pravidla pro ocenění. IAS 2 stanovuje k ocenění vlastní výroby pouze skutečné vynaložené náklady, na rozdíl od české účetní úpravy, kde je možno použít pro ocenění skutečnou výši nákladů, nebo pevně stanovenou cenu na základě plánovaných kalkulací.²⁸

Nesouladem mezi českou právní úpravou a úpravou IAS 2 vznikají rozdíly při vykazování hospodářského výsledku za dané období.

²⁸ DVOŘÁKOVÁ, D., Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních účetních standardů IFRS, s. 167 - 168.

2 CONTROLLING

Na každý podnik působí vnější i vnitřní vlivy, které je nutno závčas podchytit a odpovídajícím způsobem na ně reagovat. Zde sehrává klíčovou roli controlling.

Pojem controlling pochází z anglického výrazu „to control“, jehož význam není pouze kontrolovat, ale také řídit, či regulovat.²⁹

Přes neustále rostoucí význam a uplatňování controllingu v podnikovém řízení neexistuje jeho jednotná definice. Pro názornost jsou uvedeny některé z nich:

Jak uvádí Král: „*Controlling je nástroj řízení, který má za úkol koordinaci plánování, kontroly a zajištění datové základny s cílem působit na zlepšení podnikových výsledků.*“³⁰

Nad definicí controllingu se také zamýšleli dva němečtí autoři Mann a Mayer: „*Controlling je systém pravidel, který napomáhá dosažení podnikových cílů, zabraňuje překvapením a včas „rozsvěcuje červenou“, když se objevuje nebezpečí, které vyžaduje v řízení příslušné opatření*“³¹

Dále lze citovat dle Friedla: „*Controlling umfasst die Gesamtheit der Aufgaben der zielorientierten Koordination bereits differenzierter oder dezentralisierter Vorgabeentscheidungen durch die Umsetzung und den Einsatz von Koordinationskonzepten sowie die Sicherstellung der Informationsversorgung der Unternehmensführung.*“ (Controlling zahrnuje soubor úkolů cílově orientované koordinace, která poskytuje diferencované nebo decentralizované rozhodnutí o zavádění a používání návrhů postupů k zajištění poskytování informací pro řízení podniku.)³²

V užším pojetí je definován controlling od autorů Hermanna a Lazara: „*Controlling je samostatná větev ekonomického řízení vycházející z údajů účetnictví a založená na kalkulaci neúplných nákladů, přičemž optimalizuje jak z celopodnikového hlediska, tak podle výrobků, segmentů trhu a míst odpovědnosti příspěvek na úhradu fixních nákladů*

²⁹ KRČOVÁ, S., Manažerské účetnictví a controlling, s. 5.

³⁰ KRÁL, B., Manažerské účetnictví.

³¹ MANN, R., MAYER, E. Controlling - metoda úspěšného podnikání.

³² FRIEDL, B., Controlling, s. 5

*a tvorbu zisku. Na této bázi provádí také kalkulaci cen, čímž se stává mj. praktickým nástrojem marketingu.*³³

I když nelze pojem controllingu jasně vymezit, jde v nejobecnějším slova smyslu dle výše uvedených definic o metodu řízení, jejímž smyslem je opakované vyhodnocování skutečného průběhu a výhledu budoucnosti podnikatelského procesu se žádoucím stavem. Těžištěm celého systému je analýza vzniklých odchylek a příčin jejich vzniku.

2.1 Historie controllingu

Počátky controllingu se objevují v USA ke konci 19. století. Příčinou jeho vzniku byla reakce na změnu ekonomické situace a zejména požadavek investorů dospět s co možná nejnižšími riziky k předem stanoveným cílům. V roce 1882 zavedla firma General Electric Company jako první průmyslová firma pracovní místo controllera. V roce 1931 vznikl v souvislosti s hospodářskou krizí a stoupající potřebou controllingu „Controllers Institute of America“ (Americký institut controllerů), který byl později přejmenován na „Financial Executives Institute“. Tato instituce jako první vytvořila soupis poslání controllingu a definovala jeho úkoly. Od druhé poloviny padesátých let se controlling začal rozšiřovat do německy mluvících zemí, kde se jeho rozmach projevil především v 70. letech, kdy vznikla Controller – Akademie. V naší zemi se s controllingem můžeme setkávat přibližně od roku 1994, kdy zde rakouský Controller – Institut založil pobočku Contrast Consulting, s. r. o., která si kladla za úkol předávat své zkušenosti z oblasti controllingu.³⁴

Controlling se od doby svého vzniku rozšiřoval hlavně v průmyslových podnicích. V současné době je controlling téměř ve všech podnicích samozřejmostí, bez kterého si mnoho z nich nedokáže představit efektivní chod podniku.

³³ HERMAN, P., LAZAR, J., Nákladový controlling.

³⁴ KONEČNÝ, M., ŘEŽŇÁKOVÁ, M., Controlling, s. 6.

2.2 Předpoklady controllingu

„Controlling je nezbytným nástrojem řízení managementu a týká se řízení chodu celé firmy. Je to nejen metoda řízení, ale je to i určitý přístup k řízení firmy.“³⁵ Aby bylo toto řízení efektivní, je zapotřebí, aby byly k dispozici ve správný čas potřebné informace. Controlling čerpá informace především z účetnictví:

- **Finanční účetnictví** tvoří účetní systém a poskytuje controllingu informace z účetních výkazů - rozvahy, výsledovky a cash flow.
- **Daňové účetnictví** vychází z finančního účetnictví a má za cíl zobrazit transakce účetnictví s ohledem na správný výpočet základu daně z příjmů.
- **Manažerské účetnictví** slouží pro efektivní řízení podniku a jeho vnitropodnikových útvarů. Využívá údaje z finančního účetnictví a má za úkol zajistit informace o odhadu výnosů a nákladů, určení cílů, sledování jejich plnění a požadované informace o výrobním procesu. Vnitropodnikové účetnictví rozděluje náklady buď jako plánované, skutečné a průměrné skutečné z předchozích období nebo jako kalkulované úplné či neúplné náklady. Vždy se ale sledují náklady druhové, střediskové a náklady kalkulačních jednic.

„Účetnictví je třeba chápat jako vrcholový informační nástroj, který nelze jen primárně orientovat na potřeby externích uživatelů (finanční účetnictví), zákonných požadavků (daňové účetnictví), ale je nutné je rozvíjet i podle potřeb manažerů, kteří se podílejí na řízení podnikatelského procesu a na rozhodování o budoucím vývoji firmy.“³⁶

Nároky, které jsou kladeny na tradiční nástroje vnitropodnikového řízení vyžadují inovaci. Controlling jako nástroj řízení podniku předpokládá:

- aplikaci controllingových nástrojů, technik a metod,
- vytváření controllingových informačních systémů,

³⁵ KRČOVÁ, S., Manažerské účetnictví a controlling, s. 5.

³⁶ Tamtéž, s. 10.

- systémovou komunikaci mezi organizačními útvary podniku,
- změny v myšlení lidí a jejich postoje.³⁷

Funkce controllingu

Controlling je subsystém řízení zaměřený na všechny dílčí řídicí činnosti, které zajišťují a koordinují:

- plánování,
- zajišťování informací,
- analýzu a kontrolu,
- řízení nápravných opatření ke splnění naplánovaných cílů.³⁸

Tyto controllingové funkce zajišťuje controller ve spolupráci s manažery.

2.3 Úloha controllera a manažera v podniku

Na chod podniku působí lidský faktor, který svým chováním předurčuje, jak se bude podnik vyvíjet a prosperovat. Každý zaměstnanec podniku svým chováním, znalostmi a zkušenostmi přispívá k dosažení cílů podniku. Vzhledem k důležitosti role controllera je nutné klást důraz na jeho odborné, ale i osobní předpoklady. Osobními předpoklady by měla být zejména nezaujatost, umění přesvědčovat či navázat kontakt. Z hlediska odborného by controller měl mít všeobecný přehled, znalosti z oblasti financí a účetnictví, ale také by měl mít zkušenosti se zpracováním dat a používáním počítačových systémů.

Controlling nepředstavuje pozici nebo osobu, ale soubor úkolů, které mohou být plněny různými osobami nebo samotným vedením, aniž by byla některé z osob nositelem označení „controller“. Především v malých a středně velkých podnicích vykonává funkci controllera vedení podniku. Úkoly controllera spočívají v získání, zpracování dat a informací, sestavení přehledů a prezentací proto, aby mohla být managementem učiněna

³⁷ FREIBERG, F., Finanční controlling, s. 10.

³⁸ KONEČNÝ, M., Controlling, s. 7.

správná rozhodnutí. Controller musí informace sbírat a využívat. Proto v podniku zavádí ve všech oblastech plánovací, kontrolní a řídicí systém orientovaný na výsledky.³⁹

O controllingu můžeme hovořit pouze tehdy, jestliže mezi manažery a controllery existuje spolupráce. Neexistuje přesná hraniční čára mezi oběma oblastmi úloh. Vývoj ukazuje, že hranice se stávají stále prostupnější a posouvají se v obou směrech. Manažer přejímá některé úlohy controllera a controller více vstupuje do oblasti managementu.

Tab. 5: Typicky ideální dělba práce mezi manažery a controllery

CONTROLLER	MANAŽER
Koordinuje základy plánování a rozhodování; je manžerem procesu tvorby rozpočtu	Plánuje hodnoty rozpočtu, cíle podnikových výkonů a opatření k dosažení cílů a provádí rozhodnutí
Periodicky informuje o výši a příčinách odchylek od cíle	Stanoví nápravná řídicí opatření při odchylkách od cíle
Periodicky informuje o změnách v podnikovém okolí	Vyvíjí činnost a reaguje, aby se cíle a opatření přizpůsobily měnícím se podmínkám okolí
Nabízí podnikohospodářské poradenství	„Kupuje“ podnikohospodářské Poradenství
Tvoří podnikohospodářské metodiky a nástroje a koordinuje rozhodnutí	Vytváří předpoklady pro řízení podniku, orientované na cíl
Spolupodílí se na vývoji podniku (např. podporuje inovaci)	Řídí s orientací na cíle a využívá přitom plánování a kontrolu
Je navigátorem a poradcem manažera	Chápe controllera jako nutného partnera v procesu řízení

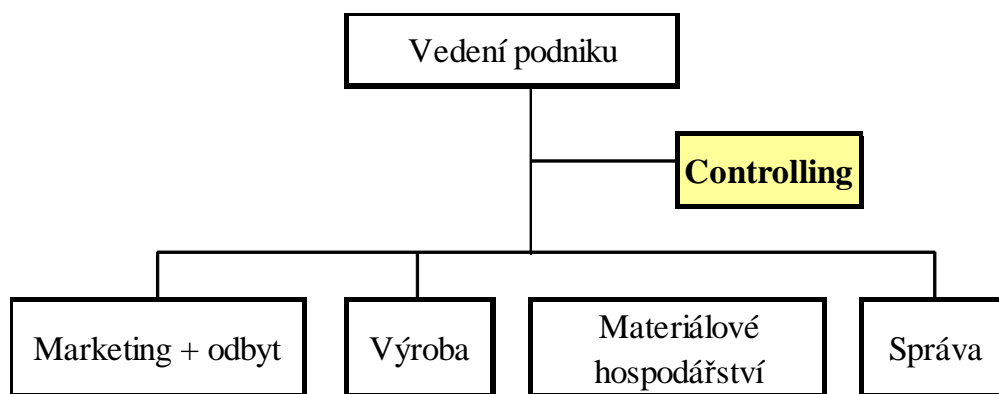
Zdroj: ESCHENBACH, R., Controlling, s. 122.

Z pohledu hierarchického umístění controllera v organizaci může být zařazen na pozici štábní nebo na pozici liniové.

³⁹ HORVÁTH & PARTNERS, Nová koncepce controllingu, s. 5 - 6.

2.3.1 Pozice štábní⁴⁰

Tato pozice odpovídá vysoké hierarchické úrovni. Controller je na tomto místě přímo podřízen podnikovému vedení. Štábní pozice se vyznačuje tím, že controller zastává funkci poradní, připravuje podklady pro rozhodování. Na této pozici nemá rozhodovací a nařizovací kompetence.



Zdroj: HILMAR, V., Controlling - nový nástroj řízení, s. 20.

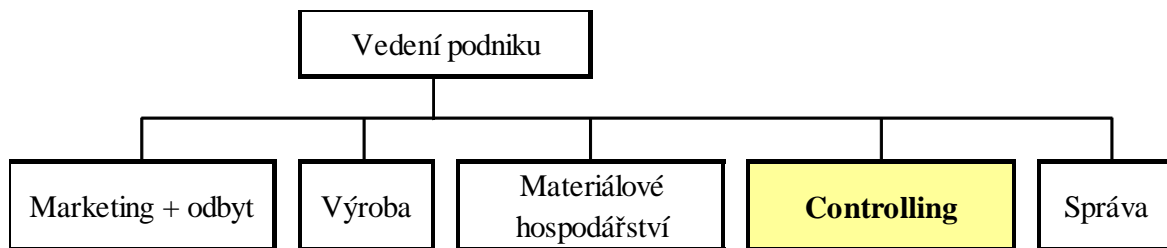
Obr. 5: Controlling jako štábní pozice

2.3.2 Pozice liniová⁴¹

Na této pozici bývá dosaženo účinnějších vazeb mezi controllerem a ostatními odděleními v podniku. Controller se pohybuje na stejné úrovni jako vedoucí odbytu, výroby, marketingu a dalších oddělení v podniku. Jelikož controller potřebuje mnoho informací z těchto oddělení, je důležité, aby se uměl prosadit v rámci jednání s jednotlivými odděleními. Na této pozici má controller rozhodovací pravomoc.

⁴⁰ HILMAR, V., Controlling - nový nástroj řízení, s. 19 - 20.

⁴¹ Tamtéž, s. 19 - 20.



Zdroj: HILMAR, V., Controlling - nový nástroj řízení, s. 20.

Obr. 6: Controlling jako liniová pozice

2.4 Typy controllingu

Ve vazbě na cílové orientace podniku se v zahraničí i u nás postupně v oblasti controllingu jako nástroje řízení začaly prosazovat dva základní směry:

- **Operativní controlling**, který je zaměřen na budoucnost v rámci jednoho roku. Jeho úkolem je včas řídit nápravná opatření, pokud se podnik odchýlí od plánu. Operativní controlling je základem krátkodobého řízení zisku v podniku. Nástroji operativního controllingu jsou: analýza, plánování a kontrola.⁴²
- **Strategický controlling**, který je orientován na dlouhodobější cíle. Jeho hlavní úkoly tvoří podněcování strategické filozofie podniku, zpracování analýz silných a slabých stránek podniku, formulace strategických cílů, a přijímání takových opatření, která zajišťují budoucí existenci podniku.⁴³

Operativní a strategický controlling tvoří dva regulační okruhy, které jsou navzájem propojené. Aby byla včas použita nápravná opatření při vzniku odchylek od plánu, je důležité, aby operativní controlling podněcoval controlling strategický.

Specifika obou směrů controllingu znázorňuje tabulka č. 6.

⁴² KONEČNÝ, M., REŽŇÁKOVÁ, M., Controlling, s. 17.

⁴³ Tamtéž s. 52.

Tab. 6: Charakteristiky operativního a strategického controllingu

	Operativní controlling	Strategický controlling
Stupeň detailizace	vysoký	nízký
Rozsah alternativ	nižší	vyšší
Časový horizont	blížejší	vzdálenější
Míra nejistoty	nižší	vysoká
Hierarchie řízení	decentralizované	centralizované
Opakovanost a strukturovanost problémů	vysoká	nízká

Zdroj: Vlastní zpracování dle: FREIBERG, F., Finanční controlling, s. 14

2.4.1 Controlling zásob

Controlling je možné rozdělit podle druhu specializace na controlling odbytu, výroby, správy, výzkumu a vývoje, financí, investic, zásob a další. Vzhledem k tématu práce bude tato část podrobněji věnována controllingu zásob.

Problematika zásob je poměrně složitá, neboť ovlivňuje přímo či nepřímo více podnikových funkcí. Zásoby umožňují na jedné straně optimalizovat nákupní, výrobní a prodejní aktivity podniku, ale na druhé straně vyvolávají určité vícenáklady, které mohou v mnoha případech podstatně redukovat pozitivní efekty. Mezi hlavní **pozitivní efekty držení zásob** patří:

- možnost snížit cenu materiálu prostřednictvím uplatňování množstevních slev,
- možnost snížit náklady vyvolané objednáváním a přijímáním nakupovaného materiálu,
- snížení rizika pomocí držby pojistných zásob,
- dosažení rovnoměrnějšího využití kapacit.

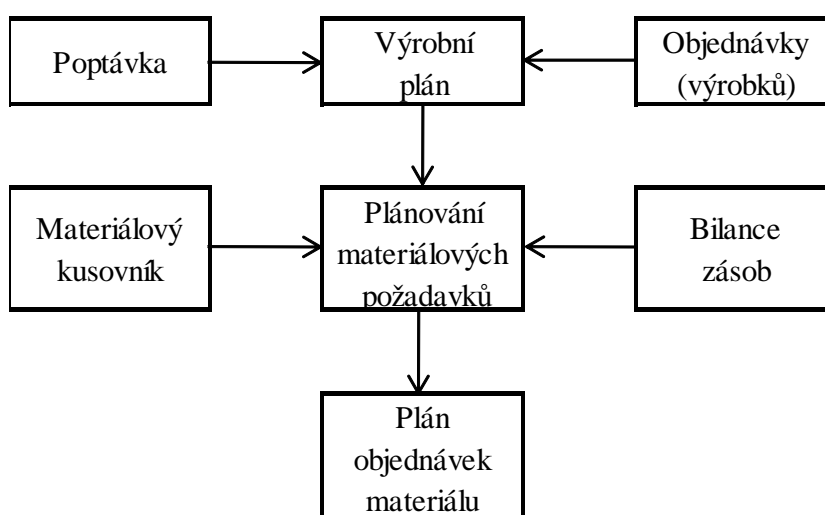
Proti těmto pozitivním efektům stojí náklady spojené s držbou zásob:

- skladovací náklady,
- náklady na pořízení zásob - transport, pojistné,...
- náklady z nedostatku zásob,
- náklady na objednávání a přijímání zásob,
- náklady vzniklé poklesem hodnoty zásob, resp. poklesem nákupních cen.

Problém vyvažování výše uvedených efektů a nákladů představuje základní úkol controllingu zásob. Ten musí zodpovídat otázky: Kdy objednat či vyrobit konkrétní položku? Kolik objednat či vyrobit těchto položek? Dále se zabývá velikostí objednávek, zda výroba konkrétní položky může být provedena více způsoby, atp.

Za optimální množství zásob je považováno takové množství, které vede k minimálním jednotkovým nákladům na zásoby.⁴⁴

Nejdůležitější položkou zásob je výrobní materiál. Náklady na materiál tvoří jednu z nejpodstatnějších položek nákladů zejména u průmyslových podniků. Generování objednávek materiálu v závislosti na plánu výroby vyžaduje těsné propojení řídicích systémů výroby a zásob. Tento proces naznačuje obrázek č. 7.



Zdroj: FREIBERG, F., Finanční controlling, s. 33.

Obr. 7: Plánování požadavků na materiál

⁴⁴ FREIBERG, F., Finanční controlling, s. 29 - 32.

2.4.2 Kalkulace materiálových nákladů

Pro správné určení materiálových nákladů na výrobek je třeba využít kalkulaci nákladů.

„Cílem sestavení kalkulace je co nejpřesnější zjištění skutečných výrobních nákladů a porovnání těchto nákladů s tržní hodnotou.“⁴⁵

Kalkulace zahrnuje jednotlivé složky nákladů a jejich úhrn na kalkulační jednici. Kalkulační jednice vyjadřuje jednotku produktu vyjádřenou v měrných jednotkách (např. 1 ks, 1 kg, 1 litr, ...). Principem kalkulačního členění je rozdělení nákladů na přímé a nepřímé náklady. Přímé náklady lze ke kalkulační jednici přímo přiřadit.⁴⁶ Jednicové materiálové náklady tvoří suroviny a výrobky. Jednicový materiál fyzicky přechází ve výrobek a může být jednoznačně zakalkulován příslušnému nositeli nákladů.⁴⁷

Pokud nelze přesně určit kalkulační jednici, nebo se daný produkt týká více kalkulačních jednic, označuje se jako nepřímý náklad (např. energie, odpisy, atp.).

Pro každý výrobek je v kusovníku uveden soubor materiálů a komponent součástí, které jsou potřebné k vyrobení daného výrobku. K zjištění plánované ceny materiálových nákladů bude použita tato kalkulace:⁴⁸

$$\begin{aligned} & \text{netto - plánované objemy jednicového materiálu} \\ & + \text{objem odpadu (plánovaný)} \\ & \hline & = \text{brutto - plán jednicového materiálu} \\ & \times \text{plánovaná cena} \\ & \hline & = \text{brutto - plánované náklady na jednicový materiál} \end{aligned} \tag{1}$$

V systému kalkulace plánovaných nákladů jsou náklady na jednicový materiál kontrolovány ve vztahu s dosaženými náklady. Toto porovnání se vypočítá dle vzorce (2):⁴⁹

$$\begin{aligned} & \text{skutečný objem jednicového nákladu} \times \text{plánovaná cena} \\ & - \text{požadovaný objem jednicového materiálu} \times \text{plánovaná cena} \\ & \hline & = \text{odchylky ve spotřebě jednicového nákladu} \end{aligned} \tag{2}$$

⁴⁵ KONRÁDOVÁ, M., Manažerské účetnictví a controlling, s. 50.

⁴⁶ Tamtéž, s. 50.

⁴⁷ HORVÁTH & PARTNERS, Nová koncepce controllingu, s. 90 - 91.

⁴⁸ Tamtéž, s. 91.

⁴⁹ Tamtéž, s. 91.

Vznik odchylek ve spotřebě může mít různé příčiny:

- odchylky ve spotřebě jednicového materiálu jsou podmíněné zakázkou k odchylce dojde např. při zvláštních požadavcích zákazníka nad rámec plánované výroby,
- odchylky ve složení směsí, např. při výrobě oceli,
- neplánované materiálové vlastnosti surovin,
- kolísání vnitropodnikové hospodárnosti s materiálem.⁵⁰

⁵⁰ HORVÁTH & PARTNERS, Nová koncepce controllingu, s. 91.

3 ŠKODA AUTO A.S.

Předmětem této kapitoly bude stručná ekonomická charakteristika firmy Škoda Auto, a.s. Tato kapitola popíše nejdůležitější historické události firmy a seznámí se současným výrobním programem. Následně bude zhodnocena ekonomická situace společnosti ve srovnání s minulými roky. V další části kapitoly bude představena organizační struktura firmy včetně rozdělení funkcí a oblastí působnosti se zaměřením na oblast materiálových zásob, k níž se vztahuje téma této práce.

3.1 Historie firmy

Firma Škoda Auto patří k nejstarším automobilovým značkám na světě. Počátky nalezneme v roce 1895, kdy dva cyklisté, mechanik Václav Laurin a knihkupec Václav Klement, založili malý podnik na výrobu jízdních kol pod jménem Slavia. Od roku 1899 začíná továrna pod firemním názvem Laurin & Klement vyrábět i motocykly. Po prvních pokusech na přelomu století zahájili výrobu automobilů. Roku 1905 byl vyroben první automobil - model Voiturette A. Jak výroba motocyklů, tak i výroba automobilů slavila velký úspěch. Prodejní úspěchy znamenaly rozšíření výroby a od roku 1907 se firma mění z rodinné na akciovou společnost. V období první světové války se podnik stal součástí válečné výroby. Po 1. světové válce došlo k nutnosti spojit firmu se silným partnerem, aby byla firma konkurenceschopná a mohla dále rozvíjet své výrobky. Firma v té době produkovala kromě automobilů i autobusy, nákladní vozy, letecké motory a zemědělské stroje. Proto v roce 1925 dochází ke spojení s podnikem Škoda Plzeň, což také znamenalo zánik značky Laurin & Klement. Během druhé světové války byla továrna součástí koncernu Hermann-Göring-Werke, kde se vyráběly součásti zbraní a terénní vozidla. Po 2. světové válce byla společnost oddělena od plzeňské části podniku Škoda a přeměněna na tzv. AZNP⁵¹ Mladá Boleslav. Firma se stává národním podnikem, který má monopolní výsadu vyrábět automobily. Počátkem sedmdesátých let 20. století se začíná projevovat stagnace trhu. V hospodářství chybí nové technologie a svým vývojem zaostává za západní Evropou. Po politickém převratu roku 1989 vláda Československé republiky a vedení

⁵¹ Automobilové závody, národní podnik.

firmy Škoda začaly hledat silného zahraničního partnera, který by svými investicemi a zkušenostmi zajistil konkurenceschopnost firmy. V roce 1990 se partnerem stává německá automobilka Volkswagen. Spojení se uskutečnilo 16. dubna 1991 a Škoda se tím stala čtvrtou značkou koncernu (VW, Audi, Seat, Škoda)⁵². Od té doby koncern Volkswagen rozšiřoval svůj podíl ve společnosti Škoda Auto. Od 16. dubna 1991 činil podíl VW 30%, 19. prosince 1991 vzrostl podíl VW na 60%, 11. prosince 1995 se podíl VW zvýšil na 70% a od 30. května roku 2000 činí podíl VW 100%.⁵³

V současnosti jsou součástí koncernu Volkswagen značky Audi, Bentley, Škoda Auto, Volkswagen, Bugatti, Lamborghini, Volkswagen Commercial Vehicles a Seat. Tyto značky působí v šesti evropských zemích. Každá značka je však jedinečná a působí samostatně.

3.2 Základní charakteristika společnosti Škoda Auto, a.s.

Škoda Auto a.s. je český výrobce automobilů, který sídlí v Mladé Boleslavi. Předmětem podnikatelské činnosti společnosti je vývoj, výroba a prodej automobilů. Dále pak prodej originálních dílů a příslušenství značky Škoda a poskytování servisních služeb. Společnost je jedním z členů koncernu Volkswagen AG, sídlícím v německém Wolfsburgu, jehož se stala součástí v roce 1991.

Skupina Škoda Auto je tvořena mateřskou společností Škoda Auto a.s., kterou v České republice tvoří tři výrobní závody: Mladá Boleslav, Vrchlabí a Kvasiny.

Dále je skupina tvořena jejími plně konsolidovanými dceřinými společnostmi:

- Škoda Auto Deutschland GmbH se sídlem Weiterstadt, Německo,
- Škoda Auto Slovensko, s.r.o. se sídlem Bratislava, Slovensko,
- Škoda Auto Polska S.A. se sídlem Poznaň, Polsko,

⁵² Historie firmy [online]. 2010 [cit. 2011-01-12]. Dostupné z WWW:
<<http://www.skoda-auto.cz/company/cze/profil/tradition/history/Pages/history.aspx>>.

⁵³ Interní materiály.

- Škoda Auto India Private Ltd. se sídlem Aurangabad, Indie,
- OOO Volkswagen Rus se sídlem Kaluga, Rusko.⁵⁴

3.2.1 Zahraniční aktivity

Škoda Auto, a.s. z důvodu snížení celních nákladů dováží automobily do svých montážních závodů v partnerských zemích v různém stupni rozloženosti a na místě se automobily kompletují. Hlavním místem logistického zajištění dodávek rozložených vozů je tzv. CKD centrum v Mladé Boleslavi. Toto centrum realizuje přípravu, balení a expedici sad v požadovaném stupni rozložení. Stupně rozložení, ve kterém firma expeduje automobily, viz tabulka č. 7.

Tab. 7: Přehled jednotlivých rozložeností

Rozloženost		Provoz v montážním závodě	Investiční náročnost	Objem
FBU "Fully Built Units"		Kompletně smontovaný vůz		
SKD "Semi Knocked Down"	Vypravená karosérie, hnací agregát, podvozkové orgány, výfukové potrubí, drobné montážní díly a provozní kapaliny.	Jednoduchá montáž	Nízká (do 1 mil. Eur)	Nízký (do 5 000 vozů)
MKD "Medium Knocked Down"	Lakovaná karoserie, všechny montážní díly včetně motoru, převodovka, podvozek, provozní kapaliny.	Plnohodnotná montáž vozu	Střední (do 15 mil. Eur)	Střední (do 30 000 vozů)
CKD "Compleat Knocked Down"	Výlisky a svařence některých podskupin karosérie, všechny montážní díly včetně motoru, převodovka, podvozek, kapaliny.	Svařovna, lakovna, plnohodnotná montáž vozu	Vysoká (nad 80 mil. Eur)	Vysoký (nad 30 000 vozů)

Zdroj: Interní materiály

V současné době se vozy v různém stupni rozloženosti kompletují v Indii, Ukrajině, Kazachstánu a Rusku. Ukázka jednotlivých druhů rozloženosti viz příloha B.

⁵⁴ Výroční zpráva 2009 [online]. 2010 [cit. 2011-01-12]. Dostupné z WWW: http://www.skoda-auto.cz/company/CZE/Documents/Pro_investory/Vyrocní_zpravy/SkodaAuto_AnnualReport_2009_CZ.pdf.

Transport rozložených vozů probíhá v přepravních kontejnerech nebo ve vlakových soupravách železniční nebo námořní dopravou. Tento výrobní proces vyžaduje přesné plánování logistických procesů. Škoda Auto a.s. také provádí na základě licenčních ujednání montáž automobilů v Číně.

3.3 Produktové portfolio firmy

Škoda Auto a.s. se zaměřuje na výrobu a prodej automobilů, příslušenství a originálních dílů. Společnost působí na více než 100 trzích celého světa. Portfolio firmy zahrnuje v současné době (ke konci roku 2010) šest modelových řad. Od malých automobilů, přes střední třídu, MVP⁵⁵ vozy, k vozům vyšší střední třídy a jediným modelem v kategorii SUV⁵⁶.

Mezi malé vozy se řadí **Škoda Fabia** (výroba od r. 1999) a **Škoda Fabia druhé generace** (výroba od r. 2007). Vozy střední třídy jsou reprezentovány **Škodou Octavií Tour** (výroba od r. 1996) a **Škodou Octavií** (výroba od r. 2004). Do segmentu malých MPV se řadí rodinný vůz **Škoda Roomster** (výroba od r. 2005). K vozům vyšší střední třídy patří **Škoda Superb** (výroba od r. 2001), která je vyráběná pouze ve verzi limuzína a **Škoda Superb druhé generace** (výroba od r. 2008), která je vyráběna i ve verzi combi. Jediným zástupcem v kategorii SUV je nejnovější modelová řada **Škoda Yeti**, která byla veřejnosti představena v březnu roku 2009 na ženevském autosalonu ve Švýcarsku.

Společnost dále kromě vozů produkuje mnoho typů benzinových i naftových motorů (např. nízkoobjemové motory 1,2 http 44 kW 6 V, 1,2 http 51 kW 12 V), převodovky s vysokým komfortem a nízkou hlučností (např. MQ 100 a MQ 200) originální díly, hutní polotovary a další díly motorů a převodovek.⁵⁷

⁵⁵ Multi-Purpose Vehicle.

⁵⁶ Sport Utility Vehicle.

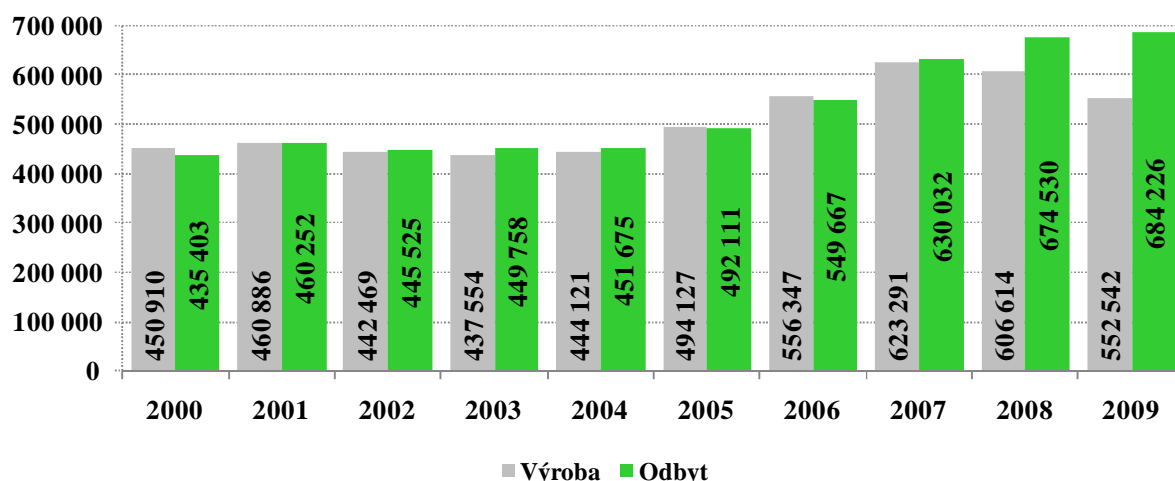
⁵⁷ *Výroční zpráva 2009* [online]. 2010 [cit. 2011-01-17]. Dostupné z WWW: http://www.skoda-auto.cz/company/CZE/Documents/Pro_investory/Vyrocní_zpravy/SkodaAuto_AnnualReport_2009_CZ.pdf.

3.4 Ekonomické ukazatele firmy⁵⁸

Společnost Škoda Auto je jedním z nejvýznamnějších hospodářských celků v České republice. Již několik let za sebou patří mezi nejziskovější firmy. Začlenění Škody Auto a.s. do koncernu VW znamenalo výrazné posílení jejího postavení také na světových trzích. Škoda Auto a.s. je globální firmou. V roce 2007 firma vstoupila na stý trh světa. Nyní vyváží svou produkci do sto jedna zemí světa.

Prodej vozů

Škoda Auto v současné době vyrábí šest modelových řad. Následující obrázek zobrazuje vývoj vyrobených a prodaných vozů v letech 2000 - 2009.



Zdroj: Výroční zprávy 2000 - 2009, vlastní zpracování.

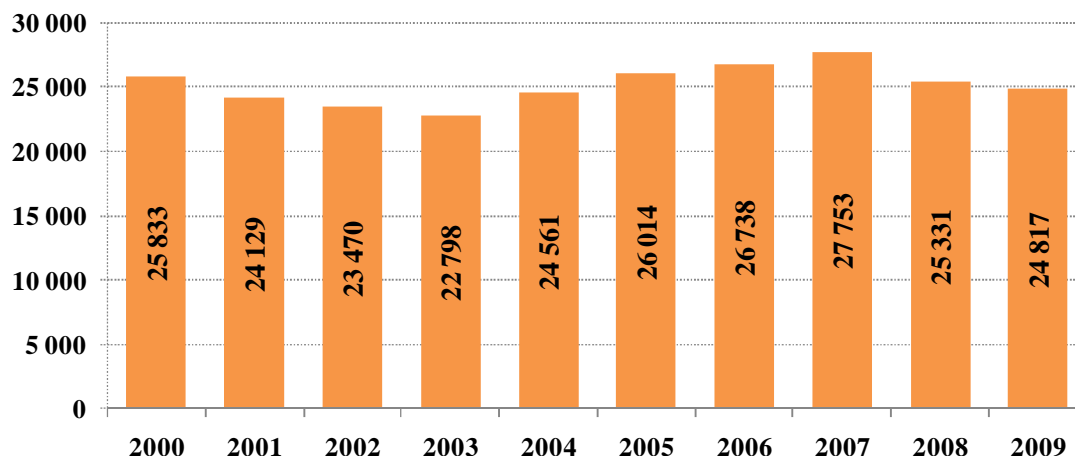
Obr. 8: Výroba a odbyt vozů (v ks)

Z obrázku je vidět rostoucí tendence dodaných vozů Škoda zákazníkům. Mezi lety 2000 - 2004 se počet dodaných vozů pohybuje okolo 450 000 vozů. Rok 2005 přinesl růstovou tendenci prodeje. V roce 2008 a 2009 lze vidět, jak firmu ovlivnila celosvětová hospodářská krize. Firma přijala rozhodnutí výrazně snížit výrobu vozů.

⁵⁸ Výroční zprávy 2000 - 2009.

Počet zaměstnanců

Aby mohla firma vyrábět takový počet automobilů, který uspokojí přání zákazníků, potřebuje dostatek pracovní síly. Následující graf ukazuje vývoj zaměstnanosti ve společnosti Škoda Auto a.s. v letech 2000 - 2009. Obrázek č. 9 zahrnuje jak kmenový, tak agenturní personál.



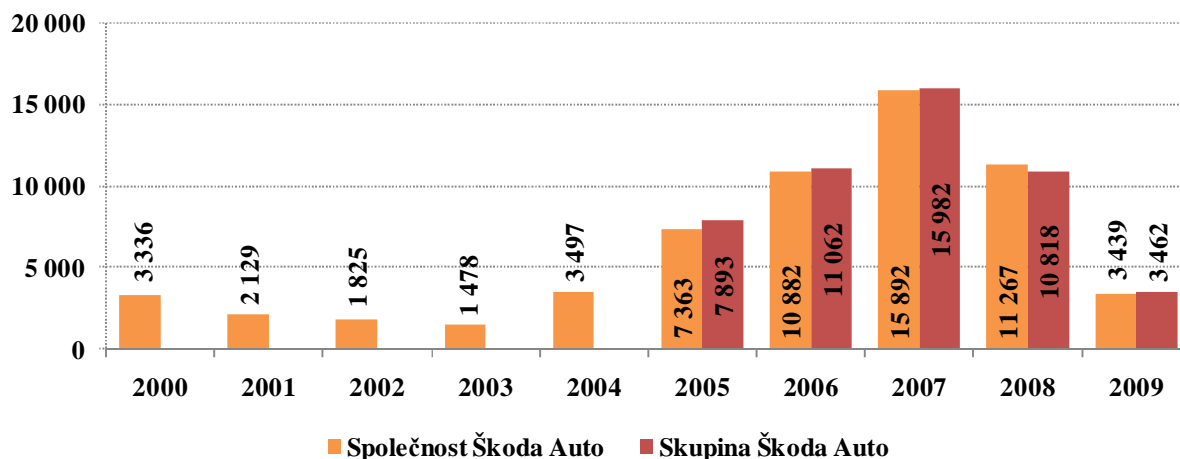
Zdroj: Výroční zprávy 2000 - 2009, vlastní zpracování.

Obr. 9: Počet zaměstnanců

Z obrázku je zřejmý růst počtu zaměstnanců v letech, kdy se začínají vyrábět nové modelové řady. V roce 2004 byla zahájena výroba Škody Octavie druhé generace a v roce 2005 naběhla výroba modelové řady rodinného vozu Roomster. Velký počet zaměstnanců vykazuje také rok 2007, který byl velmi úspěšný, a proto bylo potřeba k uspokojení poptávky po vozech najmout více zaměstnanců. Rok 2008 odráží výrazný pokles, což je opět zapříčiněno celosvětovou hospodářskou krizí. Firma byla nucena nejen snížit počet zaměstnanců, ale díky nižší poptávce dočasně zrušit i páteční směny.

Zisk firmy po zdanění

Významným ukazatelem, který vypovídá o úspěšnosti firmy, je zisk po zdanění. Jeho vývoj v letech 2000 - 2009 je znázorněn na následujícím obrázku.



Zdroj: Výroční zprávy 2000 - 2009, vlastní zpracování.

Obr. 10: Zisk po zdanění (mil. Kč)

V letech 2000 - 2004 sestavovala firma účetní závěrku dle českých účetních předpisů. Od roku 2005 sestavuje závěrku dle IFRS, a též konsolidovanou účetní závěrku, proto jsou na obrázku od roku 2005 vidět výsledky jak za společnost Škoda Auto, tak za Skupinu Škoda Auto a.s., která zahrnuje její plně konsolidované dceřiné společnosti. Zisk po zdanění vykazuje rostoucí trend. V roce 2007 společnost dosáhla zatím nejvyššího zisku po zdanění v historii firmy. Po dosavadním příznivém vývoji hospodářských výsledků firmy přinesl rok 2008 velkou změnu. I přesto, že se celosvětový odbyt vozů meziročně zvýšil, výsledek po zdanění klesl. Pokles výsledku Škoda Auto a.s. byl způsoben globální finanční hospodářskou krizí, nepříznivým vývojem směnného kurzu české koruny k ostatním měnám a růstem cen výrobních surovin.

3.5 Organizační struktura firmy⁵⁹

Škoda Auto je akciová společnost se sídlem v Mladé Boleslavi. Společnost vznikla zápisem do obchodního rejstříku dne 20. 11. 1990 a její základní kapitál činí 16 708 850 000 Kč. Společnost má jediného akcionáře, kterým je od 18. července 2007 společnost Volkswagen International Finance N. V. se sídlem Amsterdam, Nizozemské

⁵⁹ Orgány a vedení [online]. 2010 [cit. 2011-01-19]. Dostupné z WWW: <<http://www.skoda-auto.cz/company/cze/profil/management/generalmeeting/Pages/generalmeeting.aspx>>.

království. Tento jediný akcionář zastupuje ve společnosti funkci valné hromady. Řídícími a kontrolními orgány společnosti jsou představenstvo a dozorčí rada.

Dozorčí rada má šest členů, kteří jsou voleni na období čtyř let. Členové dozorčí rady nesmějí být zaměstnanci společnosti. Dozorčí rada dohlíží nad činnostmi představenstva, kontroluje účetní závěrku, vyjadřuje se k výběru auditora, dohlíží nad zachováním zájmů společnosti a vykonává mnoho dalších úkolů ve své působnosti.

Statutárním orgánem společnosti je představenstvo, které je tvořeno předsedou představenstva a šesti členy, kteří jsou voleni na tři roky. Představenstvo jedná jménem společnosti a je odpovědné za dlouhodobé strategické cíle, obchodní politiku, řízení rizik, atd. Každý z členů představenstva odpovídá za jednu oblast. Těmito oblastmi jsou:

- G - Oblast předsedy představenstva
- **E - Ekonomie**
- V - Výroba a logistika
- P - Prodej a marketing
- Z - Řízení lidských zdrojů
- T - Technický vývoj
- N - Nákup

Téma diplomové práce se týká oblasti ekonomie.

Organizační struktura oblasti ekonomie

„Oblast ekonomie odpovídá za plánování, řízení a hospodárné využívání finančních zdrojů. Jejím úkolem je rovněž zajistit informace a systémy pro potřeby řízení společnosti a zprostředkovat včasné a ekonomicky výhodné dodávky.“⁶⁰

Následující tabulka ukazuje rozdělení činností v oblasti Ekonomie.

⁶⁰ Výroční zpráva 2008 [online]. 2009 [cit. 2011-01-22]. Dostupné z WWW: http://www.skoda-auto.cz/company/CZE/Documents/Pro_investory/Vyrocní_zpravy/SkodaAuto_AnnualReport_2008_CZ.pdf.

Tab. 8: Organizační struktura oblasti Ekonomie

E	EN	EP	EO	ET	EU	EC
Oblast ekonomie	Nákup	Právní záležitosti	Informační systémy a organizace	Treasury	Účetnictví	Controlling

Zdroj: Vlastní zpracování

V dalších kapitolách této práce bude podrobněji charakterizována oblast Účetnictví a Controllingu.

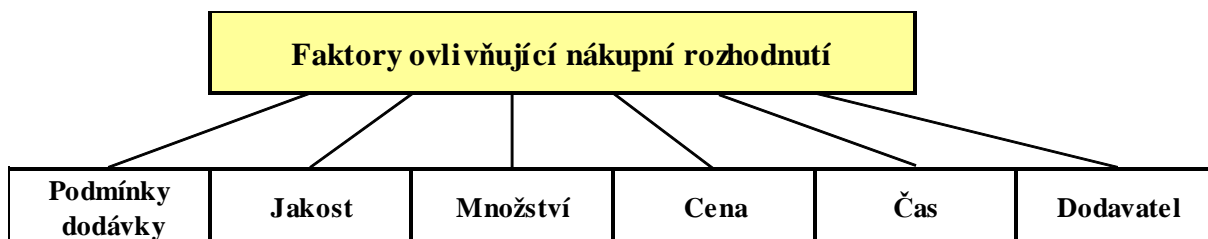
4 ANALÝZA SOUČASNÉHO STAVU ŘEŠENÉ PROBLEMATIKY

Tato část práce se bude zabývat výrobním materiálem ve firmě Škoda Auto a.s. od jeho nákupu, ocenění, až k jeho sledování z pohledu finančního účetnictví a controllingu. V závěru kapitoly bude popsáno, jak probíhá analýza srovnání zaúčtovaného materiálu s materiálovými náklady, které jsou vypočítány pomocí kalkulací. Toto srovnání, které je ve firmě nazýváno výpočtem plausibility⁶¹ hodnoty zaúčtovaného materiálu, by v optimálním stavu nemělo vykazovat odchylky. I přesto k nim ale dochází a je důležité zjišťovat jejich příčiny a hledat řešení pro jejich odstranění.

Automobil je složitý výrobek, který se skládá průměrně z 3 500 součástek. Každá z těchto součástek tvoří výrobní materiál automobilu. Materiál tvoří suroviny, polotovary a pomocné látky, které se zpracovávají při výrobě automobilu. Výrobní materiál ve firmě Škoda Auto tvoří 70 % celkových nákladů na výrobek.⁶²

4.1 Nákup materiálu

Materiál ve firmě objednává oddělení nákupu. Hlavním úkolem oddělení nákupu je získávání materiálových vstupů do podniku, které musí být do závodu dodávané v požadovaném množství, čase a kvalitě s ohledem na minimalizaci nákladů. Faktory ovlivňující nákupní rozhodování ukazuje obrázek č. 11.



Zdroj: TOMEK, J., HOFMAN, J., Moderní řízení nákupu podniku, s. 23

Obr. 11: Faktory nákupního rozhodování

⁶¹ Plausibilita hodnoty - odvozeno od slova plausibilní = přijatelný, použitelný, srozumitelný.

⁶² Interní materiály Škoda Auto.

Jak lze vidět z obrázku, existuje celá řada faktorů, které ovlivňují nákupní rozhodování. Jedním z důležitých faktorů pro nákup materiálu je správný výběr dodavatele. Dodavatelé pro firmu představují významný prvek, na kterém závisí prosperita společnosti. Proto je výběr dodavatele velmi důležitým rozhodnutím. Dodavatelé by měli být firmou pečlivě vybíráni tak, aby splňovali požadavky firmy. Proto mezi další důležité úkoly oddělení nákupu patří výběr dodavatelů, prověřování bonity dodavatelů a vzájemná spolupráce.

Ve firmě Škoda Auto oddělení nákupu zajišťuje dodávky materiálu pro závody v Mladé Boleslavi, Kvasinách a Vrchlabí. Toto oddělení zajišťuje všechny nakupované díly a materiály, které jsou potřeba pro výrobu automobilů. Oddělení nákupu ve Škoda Auto a.s. je rozděleno na všeobecný a výrobní nákup. Všeobecný nákup se stará o dodavatele režijního materiálu, vybavení, budov, atp. Výrobní nákup se dále dělí na oddělení podle druhu poptávaného materiálu:

NM - Nákup kovy

- kovový materiál, výrobky z oceli, díly podvozku a agregátu.

NF - Forward a Global Sourcing

- výběr dodavatelů pro nové díly (FS) a výběr dodavatelů pro sériové díly (GS).

NI - Nákup chemie a interiér

- sedačky, přístrojové desky, díly dveřních výplní, sloupků, stropních panelů, ostatní interiérové díly.

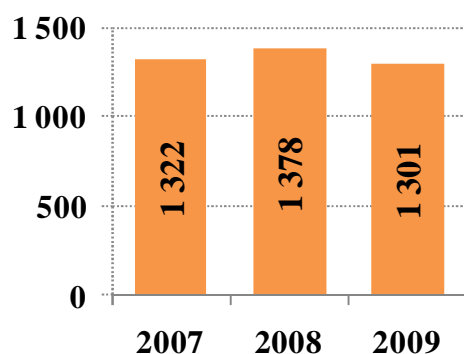
NX - Nákup chemie a exteriér

- nárazníky, zrcátka, barvy, laky, skla, pneu, nádrže a ostatní exteriérové díly.

NE - Nákup elektro a agregát

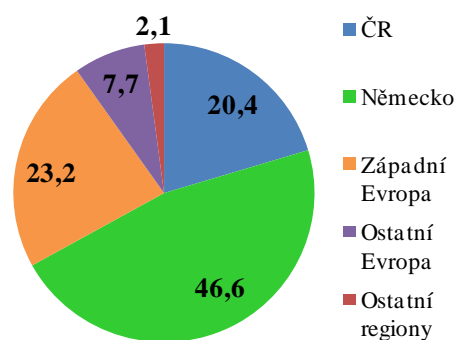
- kabelové svazky, osvětlení a dveřní moduly, atp.

Následující obrázky ukazují vývoj počtu dodavatelů výrobního materiálu v letech 2007 - 2009 a regionální rozdělení objemu výrobního materiálu za rok 2009.



Zdroj: Výroční zprávy 2007 – 2009, vlastní zpracování.

Obr. 12: Počet dodavatelů výrobního materiálu



Zdroj: Výroční zpráva 2009, vlastní zpracování.

Obr. 13: Regionální rozdělení

dodavatelů (r. 2009 v %)

Na obrázku č. 12 lze vidět vývoj počtu dodavatelů ve třech po sobě jdoucích letech. Tento vývoj je ovlivněn především počtem vyráběných automobilů. Na obrázku č. 13 je vidět regionální rozdělení dodavatelů, kde více jako polovinu výrobního materiálu firma získává od dodavatelů z Německa, více jak 20 % ze zemí západní Evropy a 20 % z České republiky.

4.2 Tok materiálu do firmy⁶³

Škoda Auto a.s. se vyznačuje sériovou výrobou produktů s velkou rozmanitostí v detailech. Zde se stává řízení zásob složitým logistickým procesem. Aby výrobní linka, vyrábějící několik stovek vozů denně, mohla bezchybně zajišťovat svoji produkci, musí bezchybně fungovat i její logistické zásobování.

Při výrobě automobilu existuje mnoho různých typů motorů, karosérií, odstínů laků a dalších dílů, které v konečném součtu tvoří velké množství odlišných výrobních dílů. Například produkce 500 000 vozů znamená tok přibližně 600 000 t materiálů a komponent ročně. Mnohé z nich jsou do výrobních závodů dováženy i z míst, které jsou vzdálené několik desítek kilometrů. Přitom není možné zastavit montážní linku v důsledku čekání na

⁶³ Interní materiály Škoda Auto a.s.

dodávku konkrétního dílu. Při dodávání výrobního materiálu na sklad využívá Škoda Auto a.s. systémů těchto systémů dodávek:

- Kanban.
- Just in time/Just in sequenz.
- Modulární dodavatelé.
- Ostatní dodavatelé.

4.2.1 Kanban

Kanban je logistický systém, který vznikl v Japonsku. Jedná se o logistický proces, kdy dodavatel neustále doplňuje zásoby podle skutečného denního odběru a spotřeby. Aby se dodavatel mohl připravit na dodávky materiálu, dostává od firmy plánované měsíční počty odebíraných dílů. Objednávku dílů si poté disponenti ze skladů firmy každodenně upřesňují tak, aby dodávka byla přesná do posledního výrobního dílu. Disponent musí mít absolutní přehled o výrobních dílech, které má přiřazené. Ve firmě Škoda Auto a.s. má jeden disponent na starost v průměru 350 dílů. V této firmě prošel Kanban postupem času několika fázemi zpřesňování zásob. V první fázi byl tento systém založen na doplňování zásob do své maximální hodnoty, tzn. kolik palet bylo spotřebováno, tolik palet bylo objednáno. V další fázi se pro objednávky materiálu začaly využívat hodnoty týdenního plánu výroby. V poslední fázi jsou vstupujícími údaji denní operativní plány výroby, které jsou dostupné v systému ABARCH. Dodávka materiálu na sklad se řídí pomocí sběrných skladových karet. Materiál je označen čárovým kódem, jak lze vidět obrázku č. 14.



Zdroj: Intranet Škoda Auto a.s.

Obr. 14: Kanban karta

Ve Škodě Auto a.s. jsou skladové karty propojeny s počítačovou sítí, což umožňuje zaměstnancům skladů a disponentům kontinuálně sledovat pohyb materiálu pomocí počítačů. Ve firmě se pomocí systému Kanban pořizují například tyto automobilové díly: nápravy, kapoty, čelní skla, stropní panely, dveřní svazky, disky a pneumatiky, a další materiál.

4.2.2 Just in time (JIT)/Just in sequence (JIS)

Metoda JIT patří k nejznámějším způsobům dodávek zásob. Dodavatel dováží díly až k montážní lince v přesně stanovenou dobu. Dodavatel má pro účel dodávky dokonce vyhrazenou vlastní rampu i vlastní souvislý prostor umístěný v těsné blízkosti montáže.

Metoda JIS je rozšířenější verzí JIT. Just in sequence znamená, že dodavatel dodává zásoby materiálu nejen ve správný čas, ale také ve správném pořadí dle taktu linky. Pro JIS jsou vybráni dodavatelé, kteří vyrábějí a dodávají díly stejného druhu ve více variantách. Jedná se například o nárazníky, které se liší barvou. Metoda JIS zajišťuje, že díly putují k lince přesně v pořadí, ve kterém se budou montovat do automobilů. Například pořadí barev nárazníků odpovídá aktuálnímu pořadí vozů na montážní lince. Materiál je označován v tzv. identifikačním bodě M 100, kde se pomocí identifikačního štítku určí pořadí dílu. Ve Škodě Auto a.s. jsou metodou JIS pořizovány například sedačky, hlavové opěry, víčka palivové nádrže, nárazníky, a další díly.

4.2.3 Modulární dodavatelé

Spolupráce s modulárními dodavateli (tzv. fraktálové dodávky) v praxi vypadá tak, že souběžně s montážní linkou finálního výrobce pracují paralelně i montážní centra modulárních dodavatelů. Tato centra sídlí na pronajatých plochách od výrobce. V modulárních centrech se kompletují ucelené části výrobku. Jedná se o sestavy dílů velmi náročné na zkušenosti a know-how zhotovitele. Za materiálovou logistiku, tzn. příjem, skladování, evidenci a výdej materiálu na výrobní linku ve stanovený čas a ve stanoveném množství je zodpovědný modulární dodavatel. Dodavatelé jsou s příslušnou výrobní linkou

spojení prostřednictvím elektronického komunikačního systému EDI.⁶⁴ Tím jsou modulární dodavatelé informováni o tom, co, kdy, kam a v jakém množství mají dodat. Spojením přes EDI jsou k dispozici veškerá data, která jsou potřebná k montáži a správné expedici v takovém pořadí, které zaručí, že se daný zkompletovaný modul sejde na montážní lince přesně s tím automobilem, pro který je daný modul vyroben. Pro firmu Škoda Auto a.s. tento typ dodavatelů zajišťuje například přístrojové desky, dveře, smontované přední části automobilu se světly a další modulové díly.

4.2.4 Shrnutí metody JIT/JIS a Kanban

Ke 13. bráně Škoda Auto a.s., určené pro nákladní dopravu, přijíždí každý den v průměru 1 300 kamiónů s výrobním materiálem. Některé díly se dovážejí ve dvouhodinových intervalech, jiné například jednou za směnu. Ke zvládnutí velkého přílivu materiálu musí logistika velmi dobře fungovat. Materiál se od brány závodu na výrobní linku dostává v intervalu 1,5 - 3 hodiny.

Z uvedených charakteristik jednotlivých systémů pořízení zásob materiálu lze formulovat jednotlivé výhody a nevýhody. Shledané výhody a nevýhody ve firmě Škoda Auto a.s. shrnuje tabulka č. 9.

⁶⁴ Electronic Data Interchange.

Tab. 9: Výhody a nevýhody využití systémů JIT/JIS a Kanban

Výhody	Nevýhody
Minimální zásoby materiálu - v zásobách není vázáno velké množství kapitálu.	Komunikační potíže - systémové chyby, chyby lidského faktoru, špatný přenos dat.
Úspora výrobních a skladovacích ploch	Kvalitativní problémy - závadné díly, záměna dílů při expedici, špatné pořadí materiálu dodávaného přímo k výrobní lince.
Přenesení části zodpovědnosti za dodávku materiálu na dodavatelskou firmu.	Potíže při dopravě - časové zpoždění, problémy při přepravě, klimatické podmínky.

Zdroj: Vlastní zpracování.

Firma by měla mít v případě výše vyjmenovaných krizových situací vytvořenou nouzovou alternativu, aby nebyl narušen plynulý chod výroby. Pro zvolení systému dodávek materiálu se rozhoduje především na základě zhodnocení nákladovosti a minimalizace zásob. Pokud je to pro firmu výhodnější, přechází na vlastní výrobu či dodávky od modulárních dodavatelů. Dalším kritériem při výběru způsobu pořízení materiálu jsou dojezdové vzdálenosti dodavatelů. Nejdůležitějším kritériem volby dodavatele a způsobu pořízení materiálu je ale především kvalita materiálu a jeho dodání. Všechny faktory při volbě některého systému dodávek materiálu musí být vždy dokonale vyhodnoceny a žádné změny nesmí mít vliv na pokles kvality výsledného výrobku.

4.3 Účetnictví ve firmě Škoda Auto a.s.⁶⁵

Škoda Auto, a.s. je právnickou osobou se sídlem na území České republiky, a proto je povinna zdaňovat hospodářské výsledky podle české daňové legislativy. To také znamená, že podkladem pro vyčíslení daňového základu je hospodářský výsledek stanovený v souladu s českou právní úpravou účetnictví. Jelikož je Škoda Auto a.s. plně

⁶⁵ Intranet Škoda Auto a.s.

konsolidovaná společnost v rámci koncernu Volkswagen, má povinnost vykazovat finanční data také v souladu s IAS/IFRS. Strukturu oblasti účetnictví ve firmě Škoda Auto a.s. v tabulce č. 10.

Tab. 10: Organizační struktura oblasti účetnictví

EU	EUA	EUD	EUU	EUM
Účetnictví	Závěrka a externí výkaznictví	Daně, cla	Účtárna kontokorentů	Mzdová účtárna

Zdroj: Vlastní zpracování.

Jak naznačuje tabulka, tak závěrkou a výkaznictvím se zabývá oddělení EUA. Toto oddělení se dále dělí dle toho, jaké činnosti v rámci účetnictví vykonává:

- EUA/1 - Koncernová závěrka IFRS a konsolidace skupiny.
- EUA/2 - Účetní závěrka a správa dlouhodobého majetku.
- EUA/3 - Externí výkaznictví.
- EUA/4 - Pořízení dlouhodobého majetku.

4.3.1 Účetní závěrka⁶⁶

Do 31. 12. 2004 sestavovala společnost účetní závěrku pouze v souladu s českými účetními předpisy a Českými účetními standardy. Zároveň neměla povinnost sestavovat konsolidovanou účetní závěrku dle vyhlášky 500/2002 Sb. z důvodu, že je zahrnuta do konsolidačního celku koncernu Volkswagen. Od počátku roku 2005 došlo v České republice k účinnosti mnoha změn v právních předpisech, které souvisejí se vstupem České republiky do Evropské unie. Jednou z těchto změn je povinnost firem, které jsou emitenty registrovaných cenných papírů obchodovatelných na veřejném trhu od 1. 1. 2005 účtovat a vykazovat účetní data dle Mezinárodních účetních standardů a zároveň k 31. 12. 2005

⁶⁶ Výroční zpráva 2004 a 2005.

poprvé sestavit a zveřejnit individuální i konsolidovanou⁶⁷ účetní závěrku dle IFRS. Škoda Auto a.s. jako emitent kótovaných dluhopisů se řadí mezi firmy s touto povinností. Dceřiné společnosti Skupiny Škoda jsou konsolidovány metodou plné konsolidace. Sestavení účetní závěrky v souladu s IFRS vyžaduje uplatňování určitých účetních odhadů a zohlednění úsudku vedení firmy v procesu aplikace účetních pravidel společnosti. Účetní odhady jsou založeny na zkušenostech z minulých období a na faktorech, které mohou ovlivnit budoucí vývoj očekávání událostí. Popis procesu tvorby účetní závěrky za společnost a skupinu Škoda Auto a.s. viz příloha C.

4.3.2 Účtování materiálových zásob

Výrobní materiál ve firmě tvoří materiál na skladě, materiál u dodavatelů a materiál na cestě. Na základě objednávek je materiál dodáván do firmy. Výrobní materiál se eviduje v logistických systémech. Ve firmě Škoda Auto a.s. je využívám systém LOGIS. V tomto systému se neúčtuje hodnotově, nýbrž jsou zde zaznamenávány přijaté kusy materiálu.

Každou noc probíhá přehrávání dat ze systému LOGIS do informačního systému SAP. V SAPu se již účtuje hodnotově. To znamená, že při předávání dat z LOGISu do SAPu data prochází přes určité rozhraní, kde se data identifikují a formátují. V SAPu se jednotlivé kusy materiálu spárují s objednávkami. Objednávky k dokladům za výrobní materiál jsou tvořeny dle údajů z rámcových smluv, které uzavírá oddělení nákupu. Tím dojde k ocenění materiálu. Materiálové zásoby jsou ve firmě oceňovány pořizovací cenou. To je cena, která zahrnuje i náklady na dopravné, balné, clo a je ovlivněna denním měnovým kurzem. Za tuto cenu se také materiál vydává do výroby. V okamžiku, kdy se materiál vydá do výroby, stává se nedokončenou výrobou. Nedokončená výroba je oceněna vlastními náklady, které zahrnují přímý materiál, přímé mzdy a příslušnou výrobní režii. Po ocenění materiálu dochází k jeho automatickému zaúčtování. K zajištění správnosti zaúčtování jsou v SAPu nastaveny kontrolní reporty, které kontrolují např. duplicitní příjmy a kontrolu cen. V případě jakékoliv nesrovnalosti s obvyklým účtováním systém

⁶⁷ Konsolidovanou účetní závěrkou se rozumí účetní závěrka sestavená a upravená metodami konsolidace dle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. Tato uzávěrka musí být ověřena auditorem.

vygeneruje chybu a doklad není zaúčtován. Tento stav potom individuálně řeší zaměstnanec, který je za kontrolu účtování daného druhu výrobního materiálu zodpovědný.

SAP - informační systém⁶⁸

Společnost SAP je předním celosvětovým dodavatelem softwaru pro řízení firem každé velikosti a každého odvětví. Na českém trhu působí společnost SAP od roku 1992. Zkratka SAP znamená Systémy, Aplikace, Produkty v oblasti zpracování dat. Do společnosti Škoda Auto byl informační systém SAP R/3 nasazen již v roce 1992. Od té doby se významně rozšířila jeho funkčnost. V současné době systém SAP denně ke své práci používá více jak 3 500 zaměstnanců. Systém R/3 je tvořen standardními moduly, které zobrazují jednotlivé procesy v podniku. R/3 umožňuje celkový pohled na data, která jsou ve všech modulech. To je umožněno proto, že systém pracuje s jedinou databází a data jsou společná pro všechny příslušné oblasti a jsou vždy přístupná ze všech sobě náležících modulů. Moduly R/3 zahrnují všechny hospodářské oblasti podniku:

- **FI** - Finanční účetnictví.
- **CO** - Controlling.
- **AM** - Evidence majetku.
- **SD** - Odbyt.
- **MM** - Materiálové hospodářství.
- **HR** - Personalistika.
- **BC** - Jádro systému.

Informace o výši zaúčtovaného materiálu se nachází v modulu FI. V tomto účetním modulu je zpracována rozvaha a výsledovka. Příloha D ukazuje, jak lze v SAPu vidět ve výsledovce jednotlivá konta výrobního materiálu.

V příloze D je vidět zkrácená podoba výsledovky, konkrétně položky výrobního materiálu, v prostředí SAPu. Všechny částky jsou uvedeny v českých korunách. Jsou zde tři hlavní

⁶⁸ Interní materiály.

sloupce, ve kterých je stav zaúčtovaného výrobního materiálu dle sledovaného období. V prvním sloupci se jedná o kumulaci prvních dvou měsíců roku 2011. Druhý sloupec ukazuje hodnoty za leden 2011 a ve třetím sloupci s názvem Absolutní odchylka je vyčíslen vždy aktuální měsíc, zde např. únor 2011. Každá položka má přiřazené číslo konta. Každé konto se dá poklepáním počítačové myši otevřít, poté se zobrazí se okno, ve kterém se objeví zůstatek konta a ostatní informace, jako např. kdy bylo zaúčtováno, z jakých částek se zůstatek skládá, od jakých dodavatelů, apod.

4.4 Controlling ve firmě Škoda Auto⁶⁹

Spojení firmy Škoda Auto a.s. s koncernem VW znamenalo výrazné zlepšení její image na světových trzích. K podstatnému rozvoji firmy přispělo zavedení, rozvoj a zvýšení důležitosti controllingu. Postupnými organizačními změnami interních procesů se stal controlling oblastí, která se aktivně podílí na operativním a strategickém řízení firmy. Strukturu controllingu ve firmě ukazuje tabulka č. 11.

Tab. 11: Organizační struktura oblasti controllingu

EC	ECT	ECN	ECF	ECC	ECZ	ECP	ECV
Controlling	Controlling vývoje a výrobku	Controlling nákupu a materiálových nákladů	Controlling výsledek a finanční plánování	Controlling centrální oblasti, investice a nákladů	Controlling výrobních nákladů a zásob	Controlling účastnických společností a odbytu	Controlling výroba a logistika

Zdroj: Vlastní zpracování.

Z tabulky lze vidět, že struktura controllingu ve firmě vychází z toho, že každé oddělení controllingu je kontaktním partnerem příslušného odborného útvaru ve firmě. S tímto útvarem spolupracuje a má za něj zodpovědnost z hlediska finančního řízení a plánování. Vyznačená oddělení se týkají tématu práce a jejich činnost bude podrobněji představena v dalších částech této práce.

⁶⁹ Intranet Škoda Auto a.s.

4.4.1 Controlling výrobních nákladů a zásob - ECZ

Controlling výrobních nákladů a zásob vede a metodicky řídí evidenci zásob podle jednotlivých druhů. Provádí analýzy současného stavu a plánování budoucího vývoje. Poskytuje informace o stavu zásob, organizuje a metodicky řídí inventarizaci zásob. ECZ je jediné oddělení controllingu, které se podílí na účtování. Velmi úzce spolupracuje s oddělením účetnictví a vykonává:

- účtování výrobních a režijních nákladů,
- účtování výrobního a režijního materiálu na skladech,
- účtování zásob v nedokončené výrobě.

Nedokončenou výrobu tvoří výrobní materiál na linkách, polotovary a vozy na výrobní lince před kontrolním bodem ZP8. Po dosažení tohoto bodu se vůz stává hotovým výrobkem.

Oddělení ECZ pracuje stejně jako oddělení účetnictví se systémem SAP, ve kterém kontroluje účtování zásob ve skladech za všechny výrobní závody. Každý měsíc dochází v oddělení ECZ k účetní uzávěrce, při které provádí účtování výrobního materiálu vydaného ze skladů na střediska. „*Nákladová střediska jsou místa vzniku nákladů. Slouží k odpovědi na otázku, kde a jaké náklady a v jaké výši vznikají.*“⁷⁰ Materiál je v SAPu účtován na jednotlivá konta dle toho, jakou cenou je oceněn. Dle různých oceňovacích metod lze účty rozdělit do následujících skupin:

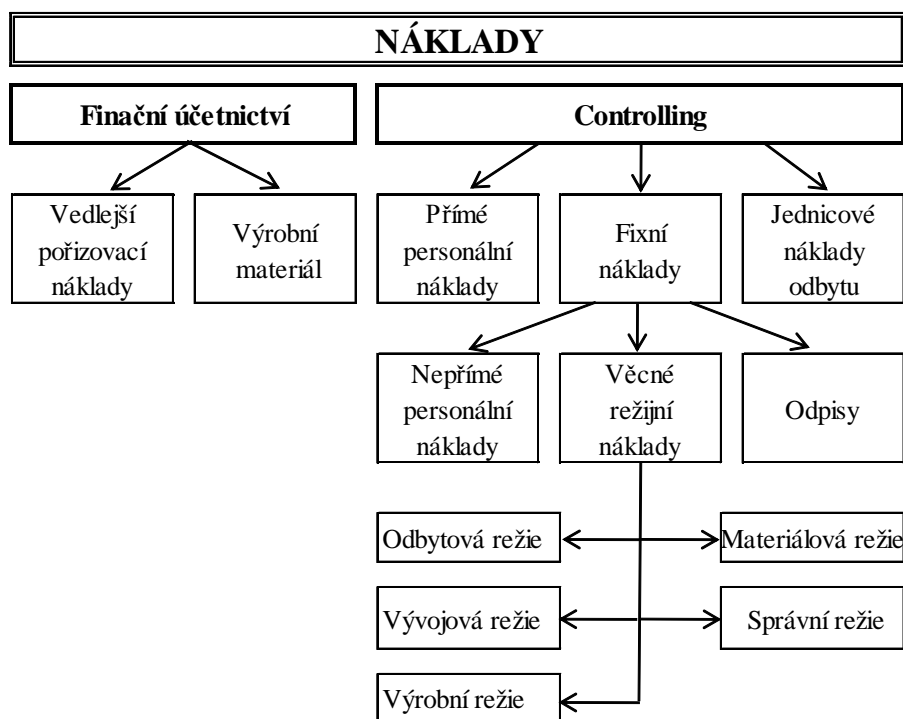
- Materiál oceněný průměrnými cenami.
- Materiál oceněný ve fixních cenách.
- Účty obsahující cenové rozdíly - tyto účty se zakládají v případě, že dojde v rámcové smlouvě v SAPu ke zpětné změně ceny, kde potom dochází k doúčtování či vystavení dobropisu.

⁷⁰ HORVÁTH & PARTNERS, Nová Koncepce controllingu: Cesta k účinnému controllingu, s. 46.

- Odchylyky od normy - tyto účty přímo nesouvisí se spotřebou materiálu, jako s výrobním procesem samotným. Jedná se o odchylyky od technologického postupu. Ve výrobě může nastat situace, při které nečekaně není k dispozici určitý druh materiálu, a proto se musí nahradit jiným, který má jinou cenu.
- Ostatní účty - tyto účty nepatří do přímé výroby automobilu. Mezi ně se řadí například prodej šrotu, výroba nářadí, prodávaný výrobní odpad, atp.

4.4.2 Materiálové náklady

Výše nákladů je ve firmě zásadní veličina, neboť odečtením od výnosů určuje výši zisku firmy. Náklady se v ekonomické teorii a podnikové hospodářské praxi člení podle různých hledisek, jako například z hlediska finančního účetnictví, podle druhu na provozní, finanční a mimořádné. Z hlediska nákladového účetnictví (controllingu) se člení na fixní a variabilní nebo přímé a nepřímé, apod. Strukturu členění nákladů ve firmě Škoda Auto a.s. ukazuje obrázek č. 15.



Zdroj: Vlastní zpracování.

Obr. 15: Členění nákladů ve firmě Škoda Auto a.s.

Materiálové náklady tvoří v automobilovém průmyslu největší položku nákladů. Analýzou materiálových nákladů se zabývá oddělení ECN - Controlling nákupu a materiálových nákladů. Oddělení ECN se zabývá čtyřmi hlavními oblastmi činností, které tvoří:

- controlling nákupu, který zahrnuje tvorbu rozpočtu v oblasti nákupu výrobního materiálu, výpočet a sledování cenových odchylek materiálu a hodnocení výkonu nákupu,
- tvorba rozpočtů materiálových nákladů, analyzování vývoje skutečných a plánovaných materiálových nákladů,
- příprava a analýza kalkulací materiálových nákladů vozů a mimořádných výbav,
- sledování koncernových předacích cen.

K důležitým činnostem tohoto oddělení patří tvorba a analýza kalkulací.

Kalkulace

„Kalkulace je písemný přehled jednotlivých složek nákladů a jejich úhrn na kalkulační jednici. Kalkulační jednice je určitý výkon (výrobek, polotovar, práce nebo služba) vymezený měřicí jednotkou, např. jednotkou množství (kusy), hmotnosti (kg), délky (m), plochy (m²), času (h), apod. Mohou to být výkony odbytové, prodávané mimo podnik nebo vnitropodnikové, předávané uvnitř podniku. Jednotlivé složky nákladů se vyčíslují v kalkulačních položkách.“⁷¹ V obecném slova smyslu se kalkulací rozumí propočet nákladů na výrobek.

Kalkulace ve firmě Škoda Auto a. s.

Kalkulace materiálových nákladů je tvořena souborem čísel dílů, které vstupují do výroby automobilu. Tento soubor vychází z daného platného výrobního kusovníku, ceníku nakupovaných dílů a ostatních vstupů. Do kusovníku jsou zahrnuty jak díly nakupované, tak vyráběné. Rozlišujeme dva základní druhy kalkulací:

⁷¹ SYNEK, M., Manažerská ekonomika, s. 98.

- a) Předběžná kalkulace:
- se zpracovává jednou ročně, zpravidla k 1. lednu,
 - tvoří bázi pro měření vlivu odborných útvarů na vývoj nákladů,
 - je zpracována kromě vozů i na vyráběné díly,
 - je oceněna pouze ve fixních cenách.⁷²
- b) Operativní kalkulace:
- zpracovává se každý měsíc,
 - schvaluje ji oddělení ECN,
 - je oceněna fixními a skutečnými cenami,⁷³
 - zohledňuje daný technický stav,
 - slouží k účetnímu odvádění z nedokončené výroby.

Tvorba kalkulace⁷⁴

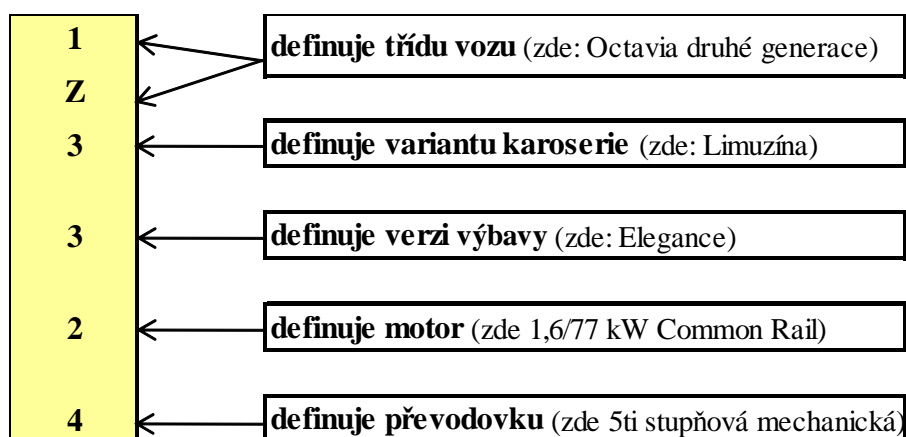
Pro každou modelovou řadu je definována samostatná sada kalkulačních jednic v provedení „WELT“.⁷⁵ Aby byly kalkulované materiálové náklady co nejpresnější, vytváří se pro každou modelovou řadu co největší množství kalkulačních jednic. Pod pojmem kalkulační jednice si lze představit jednotlivý automobil s určitou výbavou. Tyto jednice pokryjí až 95 % plánované produkce, například u Octavie druhé generace jsou materiálové náklady sledovány pro 102 kalkulačních jednic. Kalkulační jednice je definována pomocí tzv. šesti místního modelového klíče. Příklad modelového klíče je znázorněn na obrázku č. 16. Všechny možné kombinace modelového klíče pro Škoda Octavia druhé generace viz příloha E.

⁷² Fixní cena je platná celý rok. Jedná se o ní v rámcové smlouvě k 31. 12. předchozího roku. Tato cena je v případě importu přepočtena přesně stanoveným měnovým kurzem.

⁷³ Skutečná cena je aktuální cena v SAPu k danému dni projednaná útvarem nákupu. V případě importu je přepočtena daným aktuálním kurzem.

⁷⁴ Osobní konzultace s pracovníkem oddělení ECN

⁷⁵ Provedení „WELT“ zahrnuje základní výbavu vozu.



Zdroj: Interní materiály Škoda Auto a.s.

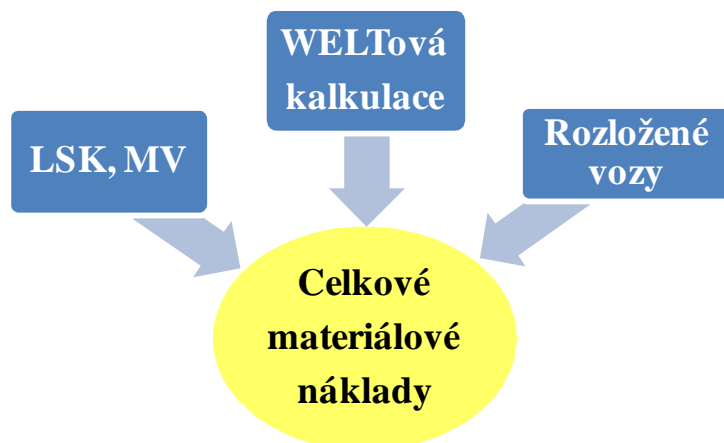
Obr. 16: Struktura modelového klíče

Vstupní data při tvorbě kalkulace tvoří výrobní kusovník. Tento kusovník je kopírován z konstrukčního kusovníku (tzv. ES kusovník) a doplněn o technologická data. Kalkulace se připravuje celý předcházející měsíc, tomu měsíci, kdy se budou tato data používat pro odvádění. Následně ke konci měsíce dojde k odsouhlasení technického stavu kusovníku. Útvar VSI (Průmyslové inženýrství), který spolupracuje s odbornými útvary odpovědnými za zadávání dat, je zodpovědný za to, že kalkulace jsou po technické stránce úplné a správné. Když proběhne odsouhlasení kalkulací, neměly by už v kalkulacích nastat žádné změny.

Dalším krokem při tvorbě kalkulací je ocenění fixními a skutečnými A a B cenami. Propočítáním množství s cenou získáme materiálové náklady na každou kalkulační jednici. Kalkulace obsahují nakupované a vyráběné díly.

Celkové materiálové náklady jsou tvořeny z WELTových kalkulací, tzn. z představitelů, kteří popisují základní výbavu vozu, dále náklady na výbavy definované pro určité země (tzv. LSK⁷⁶) a volné mimořádné výbavy (MV) dle přání zákazníka. Významnou položku tvoří také náklady na rozložené vozy. Obsah celkových materiálových nákladů shrnuje obr. č. 17.

⁷⁶ Länderspezifische Kosten.



Zdroj: Vlastní zpracování.

Obr. 17: Celkové materiálové náklady

Změny materiálových nákladů

Analýzou operativních kalkulací zjišťujeme, proč se mění materiálové náklady. Hlavní důvody mohou být:

- změna ceny nakupovaných dílů, tj. například když útvar nákupu sjedná jinou cenu nebo se zdraží materiál z důvodu změny cen drahých kovů,
- změna měnového kurzu,
- realizovaná technická změna, která může mít za následek zvýšení materiálových nákladů, např. z důvodu kvality, nebo snížení materiálových nákladů (tzv. PKO⁷⁷ opatření, kdy se navrhuje úsporná opatření).

4.5 Proces výpočtu plausibility hodnoty materiálu

Proces výpočtu porovnání zaúčtovaného materiálu a materiálu vypočteného pomocí kalkulací, neboli výpočet plausibility hodnoty materiálu se ve firmě počítá proto, aby byla zajištěna kontrola hodnoty zaúčtovaného materiálu.

Výpočet plausibility provádí oddělení ECF - Controlling výsledek a finanční plánování, které zajišťuje ostatní controllingová oddělení ve Škoda Auto. Toto oddělení při analýze

⁷⁷ PKO - Produktkostenoptimierung.

materiálu vystupuje jako třetí a v podstatě nezávislá strana, která zkompletuje výsledky zaúčtovaného materiálu a výsledky materiálových kalkulací, které vypočítá oddělení ECN. Tato analýza se provádí každý měsíc, vždy s měsíčním zpožděním tak, aby bylo možné porovnat skutečná data, tzn. v únoru je vyhodnocována analýza měsíce ledna.

ECF - Controlling výsledek a finanční plánování

Činnosti oddělení ECF spočívají v plánování, analyzování a koordinování jednotlivých finančních ukazatelů firmy a jejich vývoje v různých časových obdobích. Tento útvar sleduje vývoj účtu zisků a ztrát, balance, cash flow, likvidity a dalších důležitých finančních ukazatelů. Oddělení na základě sběru dat od ostatních oddělení controllingu vytváří celkový střednědobý plán firmy, tzv. plánovací kolo. Dále se ECF zabývá různými finančními analýzami, jejich vyhodnocením a přípravou prezentací pro management firmy Škoda Auto.

V tomto oddělení probíhají úpravy hodnoty zaúčtovaného materiálu a to na takový stav, aby podklady již zmíněných oddělení obsahovaly stejnou bázi dat. ECF na základě dat ze systému SAP vytvoří přehled o zaúčtovaném materiálu. Výpočet báze dat ukazuje tab. 12.

Tab. 12: Výpočet materiálu na základě zaúčtovaného stavu

Řádek	Položka	Postup výpočtu
ř. 1	Suma materiálu zaúčtovaného na kontech v SAPu	
ř. 2	Změna stavu zásob včetně mimořádných výbav	
ř. 3	Ostatní obory (např. náhradní díly)	
ř. 4	Mezisoučet	ř. 1 – ř. 2 – ř. 3
ř. 5	Náklady na odpad	
ř. 6	Výnosy z prodeje šrotu	
ř. 7	Náklady na služební vozy	
ř. 8	Opravné položky	
ř. 9	Materiálové náklady celkem (obor vozů, celková výroba)	ř. 4 – ř. 5 – ř. 6 – ř. 7 – ř. 8

Zdroj: Vlastní zpracování.

Jak vyplývá z tab. č. 12, do výpočtu plausibility hodnoty se započítává pouze materiál, který se použil na výrobu vozů, tzn. výrobní materiál. Oddělení ECZ účtuje celkový materiál, který je ve spotřebě. Proto je při výpočtu plausibility potřeba zohlednit změnu stavu nedokončené výroby. Jakmile se materiál vydá ze skladu do výroby, stává se nedokončenou výrobou. Zde využijeme změny stavu. Změna stavu se ve výrobě zjišťuje pomocí tzv. kontrolních bodů. Každý automobil, který prochází výrobní linkou, projde několika kontrolními body. Když projde auto jedním kontrolním bodem, může pokračovat do dalšího. Koncovým kontrolním bodem je kontrolní bod ZP8. V tomto bodě se vůz stává hotovým výrobkem. To znamená, že každé auto, které projde prvním kontrolním bodem na výrobní lince, je až do posledního kontrolního bodu ZP8 účetně evidováno jako nedokončená výroba.

Podklady pro výpočet plausibility hodnoty materiálu z ECN

Pro výpočet se používají operativní kalkulace oceněné ve fixních B cenách (STC B)⁷⁸, podle kterých se odvádí vyrobené vozy. Protože hodnota materiálu na kontech v SAPu je ovlivněna skutečnou cenou a měnovým kurzem ke dni zaúčtování, účtuje se rozdíl mezi STC B a skutečnou cenou na konto cenových odchylek. Pro potřeby porovnávání hodnoty plausibility materiálu oddělení ECN zpracovává analýzu, ve které se nachází rozbor nejvýznamnějších materiálových odchylek. Podobu analýzy znázorňuje tabulka č. 13.

⁷⁸ STC B tvoří STC A (cena materiálu, cena přírážek, předlogistické náklady u dodavatele) a logistické náklady dodavatele spojené s náklady na dopravu a manipulaci materiálu do závodu.

Tab. 13: Výpočet materiálu z údajů z kalkulací

Řádek	Položka	Vysvětlení	Výpočet
ř. 1	Cenové rozdíly	Cenové rozdíly materiálových dílů	ř. 2 + ř. 3 + ř. 4 + + ř. 5 + ř. 6 + ř. 7
ř. 2	Výkon nákupu	Změna ceny dílu dosažená jednáním oddělení nákupu.	
ř. 3	Směnný kurz	Vliv změny směnného kurzu.	
ř. 4	Koncernové díly	Změna cen na dílech dodávaných z koncernových závodů.	
ř. 5	Ostatní (vliv zdražování materiálu atd.)	Změna vývoje cen drahých kovů a oceli na světové burze.	
ř. 6	Aperiodické cenové odchylky	Zaúčtované cenové odchylky na aperiodických kontech vztahující se k minulým obdobím (nejpozději k 1.1. daného roku).	
ř. 7	Odchylky od normy	Obsahují vše, co se dostane do montáže vozu a není zařazeno v technologickém kusovníku (např. alternativní díly).	
ř. 8	Barevné díly	Odchylka barevně neutrálních a barevně závislých dílů.	
ř. 9	Mimořádné vybavy, specifikace	Mimořádné vybavy a specifikace vozu.	
ř. 10	Celkové materiálové náklady	Celkové materiály na vozy včetně rozložených vozů	ř. 1 + ř. 8 + ř. 9

Zdroj: Vlastní zpracování.

Při porovnání obou předchozích analýz (tab. 12 a tab. 13) se zjistí výsledná odchylka výrobního materiálu. Její podobu ukazuje obrázek č. 18.

	SAP	Kalkulace	Nevysvětlitelná odchylka
Odchylka materiálových nákladů SAP vs. kalkulace	8 854 711	8 810 069	44 642

Zdroj: Vlastní zpracování.

Obr. 18: Výsledná odchylka materiálu

Jak uvádí obrázek výše, výsledek analýzy je vypočítán v řádku odchylka materiálových nákladů SAP vs. kalkulace, kde se v prvním sloupečku (SAP) nachází zaúčtovaná

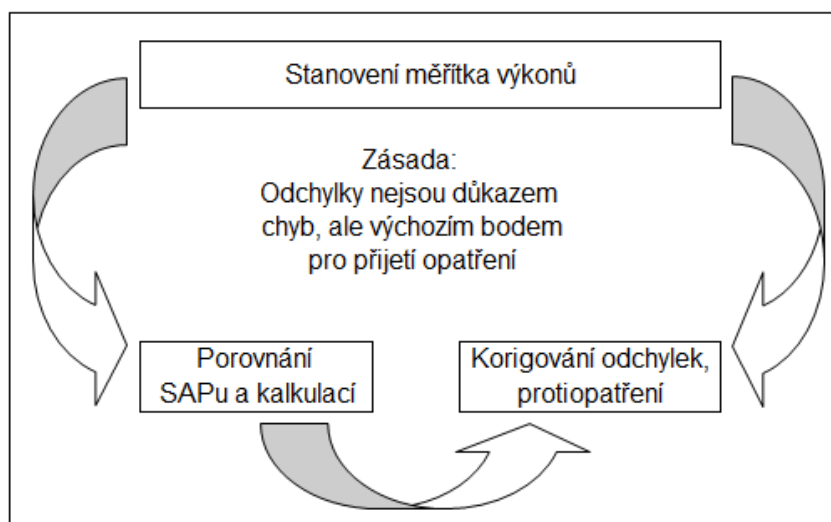
metodicky upravená hodnota výrobního materiálu a v druhém sloupečku (kalkulace) hodnota materiálu spočítaného pomocí kalkulací. Poslední sloupeček s názvem nevysvětlitelná odchylka představuje výsledek analýzy.

Posledním krokem při vyhodnocování analýzy plausibility hodnoty výrobního materiálu je posouzení, zda je vzniklá odchylka v akceptovatelné výši, či ne. Tato analýza se zpracovává každý měsíc. Každý pátý pracovní den je svolána pravidelná schůzka, které se účastní pracovníci z controllingových oddělení, kteří jsou za výpočet zodpovědní, a to z oddělení ECF, ECN a ECZ. Oddělení ECF zhodnotí výsledky analýzy, zda došlo k přijatelné odchylce či ne. Aby byla odchylka posouzena za přijatelnou, měla by se pohybovat do vymezených hranic miliónů korun. Tato hranice byla stanovena na základě analýz historického vývoje a dalších propočtů. Pokud se odchylka nepohybuje v přijatelné výši, musí se dále analyzovat a hledat příčiny jejího vzniku. Prvním krokem při hledání příčin je určení, zda byla analýza správně porovnána, tedy zda byla správně upravena výchozí báze dat. Pokud ano, zkoumá se, zda odchylka vznikla díky výpočtům v materiálových kalkulacích, nebo došlo například k nějaké výjimečnosti v účtování. Pokud se zjistí, že došlo k určité výjimečnosti v účtování, např. byla zaúčtována mimořádný rezerva, je třeba ve výpočtu tuto položku zohlednit a znovu přepočítat výslednou odchylku.

5 ANALÝZA VZNIKLÝCH ODCHYLEK

5.1 Řízení podle odchylek

Controlling je založen na odchylkách, přesněji řečeno na analýze odchylek. Řízení podle odchylek je styl řízení, při jehož aplikaci se vedoucí pracovníci při běžném řízení zaměřují pouze na vzniklé odchylky a nezabývají se těmi, co jsou v normě. V případě odchylky se hledají příčiny jejího vzniku. Díky tomu, že se manažer nezabývá ukazateli, které jsou v normě, může věnovat větší pozornost ukazatelům, u kterých byly zjištěny odchylky. Tím rychleji reaguje na vznikající problémy a účinněji řídí. Řízení podle odchylek lze znázornit viz obr. č. 19.



Zdroj: Vlastní zpracování dle Horváth & Partners, Nová koncepce controllingu, s. 12.

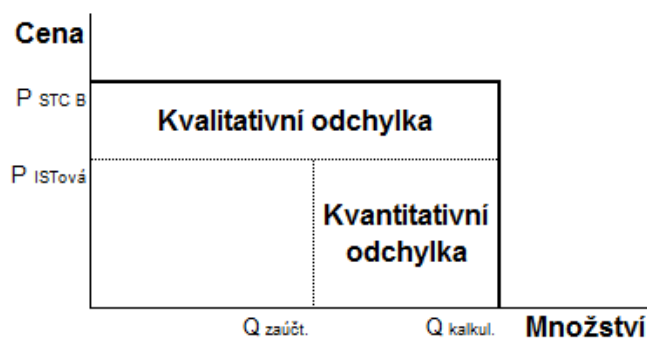
Obr. 19: Řízení podle odchylek

Obrázek č. 19 graficky shrnuje výpočet plausibility hodnoty materiálu. Prvním krokem je stanovení měřítka výkonů, neboli určení cíle minimalizovat odchylku. Dalším krokem je vlastní porovnání dat z účetnictví a materiálových kalkulací. Posledním a nejdůležitějším krokem je korigování odchylek, zjišťování příčin jejich vzniku a následného rozhodnutí o protiopatření tak, aby k odchylce v budoucnu nedocházelo.

5.1.1 Druhy odchylek

K základnímu členění podle odborné literatury patří odchylka celková, kvantitativní a kvalitativní. O celkové odchylce mluvíme, pokud zjišťujeme odchylku z určitého ekonomického celku na základě porovnání plánu se skutečností. Tato odchylka často bývá velmi obecná na to, aby byla postačující k analýze příčiny jejího vzniku. Pokud ji chceme zkoumat a analyzovat je nutný její rozklad na dílčí odchylky. Celkovou odchylku lze rozdělit na část kvantitativní a kvalitativní.

Kvantitativní odchylka je odchylka objemového charakteru. Vyjadřuje se v naturálních jednotkách a ukazuje např. rozdíl v množství spotřebovaného materiálu oproti plánované kalkulaci. Kvalitativní odchylka je odchylka oceňovacího charakteru. Je vyjádřena v peněžních jednotkách a vyjadřuje např. dopad rozdílu skutečné ceny materiálu a plánované nákupní ceny. Grafické vyjádření, viz obrázek č. 20.



Zdroj: Vlastní zpracování.

Obr. 20: Kvalitativní a kvantitativní odchylka

$P_{STC B}$... fixní B cena

$Q_{za\acute{u}\check{c}t.}$... zaúčtovaný materiál

$P_{ISTov\acute{a}}$... skutečná cena

$Q_{kalkul.}$... materiál spočítaný dle kalkulací

Příkladem kvantitativní odchylky může být spotřeba jednicového materiálu, za kterou je odpovědné oddělení výroby. To může ovlivnit hospodárnost výroby, ale nemůže ovlivnit cenu, za kterou je materiál nakupován, neboť za tu je již odpovědné oddělení nákupu. Na tomto příkladu je vidět, že samostatné rozdělení celkové odchylky na její kvantitativní a kvalitativní část může usnadnit nalezení příčiny odchylky a odpovědnosti za odchylku.

Existuje ale i příklad, kdy je za složku kvantitativní i kvalitativní odpovědné jedno oddělení. Většinou to bývá u oddělení prodeje. Zde je vhodné sledovat, zda při poklesu ceny (při negativní kvalitativní odchylce z výnosů z prodeje) dochází k růstu objemu z prodeje (k pozitivní kvantitativní odchylce).

Dále můžeme odchylky členit na příznivé a nepříznivé, podle místa vzniku, kdy odchylky dělíme na externí a interní nebo podle ovlivnitelnosti na ovlivnitelné a neovlivnitelné.

5.2 Zjišťování odchylek materiálu a doporučení na jejich minimalizaci

5.2.1 Postup při zjišťování odchylek

Než dojde k samotné analýze příčiny odchylek, je nutné formulovat postup výpočtu. Jako hlavní postup při zjišťování odchylek, které vznikly na základě provedené analýzy, lze doporučit následující algoritmus, který by firma při výpočtu měla dodržovat:

- 1) Výpočet odchylky, definice slabých míst - výsledek porovnání zaúčtovaného stavu a materiálových kalkulací. Vypočítaná odchylka je první informací, která informuje o tom, že se materiál odchýlil od vymezené normy. Tato odchylka udává trend následných procesů a činností.
- 2) Hledání příčin změn odchylky - v této fázi se hledá odpověď na otázky: Proč se tento stav odlišuje od jiných podobných? Jaké rozdíly a zvláštnosti nastaly v tomto případě? Atd.
- 3) Stanovení příčiny zkoumané odchylky - v této fázi mohou nastat dva základní případy:
 - původ odchylky je nalezen = odchylka je vysvětlena, případně opravena,
 - původ odchylky není nalezen = spekulace o příčině vzniku, zde je nutné provést podrobnější analýzu.

- 4) Získání zpětné vazby - řízení kteréhokoliv procesu proměnného v čase vyžaduje právě zpětnou vazbu, neboť bez ní by manažer nikdy nezískal informace o tom, zda jím navržená opatření plní svůj účel. Touto zpětnou vazbou je nalézání odchylek a analyzování jejich příčin.
- 5) Zkvalitnění kontrolní činnosti - porovnáváním odchylek v určitých časových intervalech dochází ke zkvalitnění a urychlení procesu kontroly ze strany pracovníků, kteří kontrolu provádějí. Časová úspora se poté může použít například pro detailnější prověření zjištěné odchylky nebo návrhu více alternativ řešení zjištěných odchylek.

5.2.2 Doporučení na minimalizaci odchylek

Nejdůležitější podmínkou pro minimalizaci rozdílů mezi zaúčtovaným stavem materiálu v účetnictví a stavem materiálu spočítaného pomocí kalkulací je správná výchozí báze, tzn. zajistit, aby se analyzoval pouze výrobní materiál a nezohledňovaly se náklady, které do výrobního materiálu nepatří. Po zajištění tohoto požadavku se již můžeme zabývat rozbořem jednotlivých odchylek a příčin jejich vzniku.

Jako nejčastější vlivy, které ovlivňují výpočet plausibility hodnoty materiálu, je možné uvést některé důvody ze seznamu příčin vzniku odchylek, které uvádí Vollmuth:

- *„špatná organizace,*
- *zavádění nových strojů,*
- *nepředvídatelné externí vlivy,*
- *zvýšení cen surovin,*
- *nové technologické postupy,*
- *použití jiných, hodnotově odlišných materiálů,*
- *použití cizích výkonů,*
- *větší nebo menší spotřeba,*
- *časový posun vzniku nákladů,*
- *chybné zaúčtování,*

- *chybějící materiál.*“⁷⁹

Doporučení, jak předcházet nejčastějším odchylkám zjištěným analýzou hodnoty zaúčtovaného výrobního materiálu, lze formulovat v následující tabulce.

Tab. 14: Příčiny nejčastějších odchylek analýzy materiálu a jejich opatření

Příčina	Nápravné opatření
Vnější vlivy	Vypracování analýzy jejich četnosti, předpověď důsledků a rizik s tím spojených. Vypracování „nouzového plánu“ při vzniku těchto událostí.
Zavádění nových strojů	Důkladná příprava na zařazení nového stroje do výroby, aby v důsledku testovacího období nedocházelo k výrobním prodávám. Zaučení pracovníků, aby stroj uměli co nejrychleji správně obsluhovat.
Zvýšení cen materiálu	Analýza vývoje cen, tvorba rezerv.
Chybějící dodávky materiálu	Přehodnocení procesu výběru dodavatele oddělením nákupu. Zajištění dodávek od jiných zdrojů, vyjednávání přísnějších podmínek za zpožděnou nebo chybějící dodávku při uzavírání dodavatelských smluv. Zajištění více alternativních dodavatelů.
Chybné zaúčtování účetního případu	Oprava zaúčtování v důsledku chyby účtování vzniklé zaúčtováním na jiné konto, či chyby z minulého období. Důkladnější kontrola při účtování jednotlivých operací.
Nadspotřeba	Průzkum procesu výroby, nalezení místa, kde se dochází k plýtvání materiálem a jeho odstranění. Větší kontrola na straně útvaru logistiky závodu. Podrobná kontrola kusovníku objednávaného materiálu. Kontrola, zda nedochází k chybám například v měrných jednotkách mezi kusovníkem a rámcovou smlouvou, která je uzavírána oddělením nákupu. Odstranění těchto chyb, které většinou vznikají v důsledku chyb lidského faktoru.
Použití cizích výkonů	Průběžná analýza stavu, zda by nebylo výhodnější nahradit cizí výkony vlastními. Neustále sledovat vývoj výše nákladů na cizí výkony, porovnávat s cenovými nabídkami za služby od jiných dodavatelů.

Zdroj: Vlastní zpracování - aplikace výše uvedených teoretických poznatků na příkladu firmy Škoda Auto.

⁷⁹ VOLLMUTH, H., Controlling - nový nástroj řízení, s. 34 - 35.

Výše uvedené příčiny odchylek a opatření k jejich nápravě jsou pro účely porovnání zaúčtovaného a kalkulovaného materiálu velmi důležité. Některé příčiny lze ovlivnit méně, jako například vnější vlivy, jiné více, jako například chyby v účtování. Všechny tyto příčiny se ale dají nějakým způsobem sledovat a řídit.

5.3 Výkaznictví

Výkaznictví neboli reporting tvoří důležitou část controllingu. Úkolem výkaznictví je poskytovat odpovědným pracovníkům informace potřebné pro řízení podniku. Zaměstnanec controllingu vypracovává výkazy o dosažených hodnotách, které má za úkol sledovat a analyzovat.

Druhy výkazů

V reportingu je důležitý jak časový charakter, tak obsahová stránka výkazů.

Z časového hlediska se v odborné literatuře doporučuje jako optimální měsíční frekvence výkazů. Častější vydávání reportů než jedenkrát za měsíc, například každý týden, by vedlo k zahlcení vedoucích pracovníků informacemi. Jejich práce by pak místo vedení a řízení byla pouze jen neustálé čtení a studování výkazů. Oproti tomu delší interval než měsíc se též nedoporučuje z důvodu neaktuálnosti informací. V tomto případě nelze včas zareagovat na zjištěné odchylky.

Obsahová stránka a míra detailnosti je závislá na tom, pro koho je výkaz zpracováván. Pro manažery na vyšších stupních řízení jsou potřebné ucelené informace, se zřetelně vytyčenými hlavními odchylkami a jejich zdůvodněním. Pro controllera jsou důležitější detailnější výstupy, aby mohl podrobněji analyzovat vzniklé odchylky a hledat jejich příčiny. Výkaz by měl obsahovat tyto základní náležitosti:

- období, ke kterému se výkaz vztahuje,
- datum vytvoření,
- jméno controllera a zkratka oddělení, které výkaz zpracovalo,

- hodnotu odchylky,
- příčinu vzniku odchylky.

5.3.1 Doporučení pro vykazování analýzy plausibility hodnoty materiálu

Výkaz plausibility materiálu se v současnosti připravuje v Excelu. V budoucnu bude tento výkaz generován ze systému Comix. V současném výkazu (viz příloha F) lze firmě doporučit několik úprav (viz příloha G):

Tab. 15: Shrnutí současného stavu a navrhovaných řešení problematiky

Současný stav	Navrhované řešení	Očekávané přínosy
Ve výkazu je analyzován vždy pouze jeden daný měsíc.	Vykazovat tři po sobě následující měsíce.	Z vykazovaných hodnot lze zřetelněji vyčíst, jak se které položky vyvíjí v čase. To může být při následném hledání příčiny vzniku odchylky nápovědou.
Ve výkazu není informace o počtu vyrobených automobilů.	Zohlednit informaci o výši produkce.	Objem materiálových nákladů se od počtu vyrobených automobilů odvíjí. Vývoj počtu vyrobených vozů bude jedním z důvodů příčiny odchylky.
Hranice akceptovatelnosti odchylky je vyčíslena v milionech korun.	Hranici akceptovatelnosti vymezit jako procentuální podíl z celkového objemu výrobního materiálu.	Větší vypovídající schopnost odchylky. ⁸⁰

Zdroj: Vlastní zpracování.

⁸⁰ Pokud je objem materiálu v daném měsíci nízký, je hranice akceptovatelnosti vyjádřena v milionech korun příliš vysoká. V případě, že ale bude hranice akceptovatelnosti vyjádřena v procentech, tak se vždy dodrží poměr mezi celkovou výší materiálových nákladů a maximální akceptovatelnou odchylkou.

5.4 Počítačová podpora

V controllingu jsou zpracovávány, komprimovány, porovnávány a analyzovány velké objemy dat. Podpora této činnosti je v dnešní době nemyslitelná bez IT.⁸¹ S jejich pomocí může controller lépe poskytovat informace, např. rychlým vyhodnocováním.

Microsoft Excel

Tento tabulkový program slouží především pro úpravu reportingových sestav, vytvořených v systému SAP R/3. Dále je tento software využíván k tvorbě výkazů, u kterých je pak následně možné měnit kritéria výběru, srovnání dat a vytváření speciálních výkazů či sestav dle zadání managementu firmy. Nyní se v Excelu zpracovává report plausibility materiálu.

5.4.1 Systém Comix

Comix (označení odvozené ze slov controllingový mix) je název informačního systému, který je právě v této době vyvíjen v controllingu Škoda Auto. Výsledkem zavedení tohoto systému je vytvoření souhrnné databáze a současně reportingu. Systém by měl převzít informace ze systému SAP R/3 a dalších systémů a vytvořit rozsáhlou databázi, ze které se budou generovat reporty požadované jednotlivými odděleními controllingu při měsíčních uzávěrkách, plánech, výhledech atd.

Comix má usnadnit předávání výsledků práce jednotlivých oddělení v rámci controllingu, neboť již nebude potřeba přeposílat si všechna data elektronickou poštou nebo je ukládat na určená úložiště. Elektronická pošta má nevýhodu omezenosti velikosti souborů a určená úložiště jsou centrálně vždy jednou za týden smazána. V systému budou včas připravena data, ze kterých si pracovníci controllingu budou filtrovat informace, které jsou pro ně důležité. Na základě těchto dat budou sestavovat analýzy.

⁸¹ IT - information technology = informační technologie.

V Comixu bude probíhat i výpočet plausibility materiálu. V současné době je tato část v testovacím období. Metodika výpočtu zůstává zachována, pouze se liší tím, že samotný výpočet již neprobíhá v Excelu, ale v systému. Toto řešení má několik výhod, jednak jsou zde nastaveny reporty, které mají za úkol zamezit chybám, které vznikají v důsledku lidského faktoru. Další výhodou systému je, že výpočet již nebude tolik náročný na přípravu (příprava a propojování dat v Excelových souborech) a tím i na časové zpracování. Touto časovou úsporou vzniká větší prostor pro zjišťování odchylek. Další výhodou systému je jeho jednotnost, tzn., pro všechna vykazovaná období bude nastaven stejný report, čímž by se mělo zamezit chybám vzniklým v důsledku špatného propojení dat.

Tvorba výkazu plausibility materiálu probíhá v prostředí Cognos Planning v aplikaci Contributor, viz příloha H. Z obrázku v příloze. H výše je zřejmá struktura výpočtu plausibility materiálu za oblast účetnictví. V současné době, v testovacím období, jsou data do systému zadávána manuálně. Do budoucna se vytváří rozhraní, přes které budou data automaticky nahrávána ze systému SAP R/3, případně nahrávány z podpůrných Excelových tabulek. Data, která jsou uvedena na obrázku, zadává do systému oddělení ECF. Po zadání a schválení dat zadavatelem se vygeneruje automatický e-mail, který informuje ostatní účastníky výpočtu o tom, že daný pracovník data do systému zadal, data se stala aktuálními a mohou je použít další uživatelé.

Zpracování materiálových kalkulací probíhá ve stejném prostředí jako pro oblast účetnictví. Materiálové kalkulace se do systému dostávají již automaticky. Z logistických systémů se načtou do Comixu údaje o jednotlivých materiálových dílech. K nim jsou poté přiřazeny ceny. I zde probíhá část výpočtu manuálně, ale ta bude v blízké době odstraněna.

Výhody systému:

- Velkou výhodou zavedení výpočtu do systému je rychlejší zpracování dat a následný větší časový prostor pro samotné zkoumání příčin odchylek.
- Dalším přínosem systému je generování pomocných reportů, které ukazují na velký výkyv ve výši položek mezi obdobími. Systém má v sobě nastaveny kontrolní

mechanismy již před samotným zpracováním výpočtu tak, aby upozornil na příliš nízké jednicové náklady, apod. Například v Comixu je nastavena kontrola, která po zjištění odchylek v jednicových nákladech na vůz automaticky vygeneruje report o tom, že je třeba hodnoty prověřit popř. korigovat.

Nevýhody systému:

- Za jednu z větších nevýhod lze označit potřebu administrátora. Jedná se o zaměstnance, který je speciálně zaškolen pro chod systému a má rozšířená oprávnění k nastavení systému, která ostatní uživatelé nemají. Je zřejmé, že s každým novým systémem vzrůstá ve firmě potřeba dalších kvalifikovaných zaměstnanců. Nevýhoda ale spočívá v právě vymezených oprávněních jednotlivých uživatelů systému. Například při výpočtu plausibility musí pracovník, který chce vkládat data za příslušné období nejprve požádat administrátora, zda by mu v systému nastavil nové období. Zde by bylo řešením rozšířit jednotlivá oprávnění na více uživatelů tak, aby nedocházelo k prodlevám při práci díky tomu, že administrátor zrovna není k dispozici.
- V systému jsou nastavena určitá kritéria, která nemůže uživatel sám měnit. Příčinou je zvolený programovací jazyk, ve kterém předchází například písmena před čísly. Potom dochází k situaci, kdy nejsou například jednotliví kalkulační představitelé seřazeni vzestupně, ale právě podle kritéria programovacího jazyka, čímž vzniká pro uživatele horší orientace v datech.
- Uživatel při vygenerování reportu do programu Excel nevidí algoritmus výpočtu, což znesnadňuje rychlejší orientaci v datech.
- Vysoké pořizovací náklady a dlouhá doba testování, kdy jsou data zpracovávána oběma způsoby.

Jak již bylo uvedeno, systém je ve vývoji a testovací fázi. Bylo by dobré přihlédnout k výše vyjmenovaným nedostatkům a pokusit se je v rámci pilotního provozu nějakým způsobem odstranit tak, aby systém následně po nasazení do plného užívání plnil svou hlavní funkci, kterou je rychlá dostupnost kvalitních dat a tím vzniklý větší prostor pro samotné zkoumání příčin odchylek.

Závěr

Cílem této práce bylo analyzovat rozdíly ve sledování hodnoty výrobního materiálu v systému finančního účetnictví a controllingu a navrhnout opatření, která by vedla k minimalizaci těchto rozdílů.

Na základě rešerší odborné literatury a teoretických poznatků byly shrnuty a popsány hlavní funkce účetnictví a controllingu s parciálním zaměřením na sledování hodnoty výrobního materiálu. Zpracování této úvodní teoretické části vytváří bázi pro splnění hlavního cíle diplomové práce, kterým bylo analyzovat výpočet porovnání hodnoty výrobního materiálu z pohledu účetnictví a controllingu, a odchylek z tohoto porovnání vyplývajících, a porovnat je s reálnými postupy a procesy ve společnosti Škoda Auto a.s.

Úvod praktické části byl věnován představení společnosti Škoda Auto a.s., která je významným podnikem s nezanedbatelným příspěvkem k celkovému hrubému domácímu produktu České republiky, zaměstnanosti, ale i technologickému pokroku, díky kterému se stala globální firmou distribuující své výrobky po celém světě. V další kapitole byla provedena analýza současného stavu řešené problematiky, kde bylo shrnuto, co výrobní materiál ve firmě tvoří, jaký je proces jeho nákupu a jaké systémy jsou využívány při jeho pořízení. Zde byly analyzovány jednotlivé systémy, které jsou spojeny s dodávkami materiálu do firmy Škoda Auto a.s. Některé z těchto systémů prochází neustálým vývojem. Příkladem může být systém JIT⁸², který se postupem času a vyššími nároky na omezené skladovací prostory odběratele, vyvinul v systém JIS⁸³. V závěru této kapitoly byly formulovány výhody a nevýhody plynoucí z využívání uvedených systémů dodávek ve firmě Škoda Auto a.s. Dále byl objasněn způsob sledování materiálových nákladů v účetnictví a problematika kalkulací. V kapitole o kalkulacích bylo na příkladu uvedeno, jak si lze ve firmě představit kalkulační jednici, a byl popsán proces tvorby kalkulací. Na tyto kapitoly navázala tvorba výpočtu analýzy plausibility hodnoty zaúčtovaného materiálu. Bylo shrnuto, z jakých složek se analýza skládá a o čem analýza vypovídá. Zde byly vymezeny možnosti druhů odchylek, které mohou nastat a prozkoumány jejich

⁸² JIT - Just in time - dodávky zásob „právě včas“

⁸³ JIS – Just in sequence - dodávky zásob „dle taktu výrobní linky“

příčiny. V závěru této kapitoly byly navrženy, na základě porovnání teoretických a praktických poznatků, opatření jak nežádoucím odchylkám předcházet.

Poslední část diplomové práce byla věnována reportingu a systémovému zpracování výpočtu plausibility hodnoty materiálu. Reporting je při zpracování analýz neméně důležitý, neboť pouze přehledná analýza má velkou vypovídací schopnost a manažeři firmy na základě ní mohou včasné a správně reagovat na vzniklé odchylky. Zde bylo firmě navrženo několik úprav, jak analýzu zdokonalit. V současné době dochází v oddělení controllingu ve firmě Škoda Auto k vývoji nového informačního systému, který by měl sloužit jako jednotná databáze dat pro přípravu požadovaných analýz a reportů. Systém se nyní nachází v testovacím provozu. Na základě výzkumu, jak probíhá zpracování výše uvedené analýzy, byly navrženy opatření tak, aby systém poskytoval uživatelům snadnější ovládání, zpřehlednil poskytovaná data, a tím uspořil čas a vytvořil uživatelům větší prostor pro samotnou analytickou činnost.

V práci byla využito metod deskripce, komparace a analýzy. Metoda deskripce byla využita především v teoretické části práce k popisu účetnictví a controllingu. Metodou komparace bylo provedeno prování zaúčtovaného výrobního materiálu s materiálem spočítaným pomocí kalkulací. Metoda analýzy byla využita k rozboru vzniklých odchylek.

Cílem diplomové práce bylo zhodnotit současnou analýzu a navrhnout možnosti jejího vylepšení a doporučit opatření, jak předcházet nežádoucím odchylkám při výpočtu. V diplomové práci byla odhalena slabá místa analýzy, navrhnutá doporučení a tím byl cíl práce splněn. Diplomovou práci lze doporučit jako metodickou příručku pro pracovníky firmy Škoda Auto a.s.

Seznam použité literatury

1. BLECHOVÁ, B., JANOUŠKOVÁ, J. *Podvojně účetnictví v příkladech 2010*. 10. vyd. Praha: GRADA Publishing, a.s., 2010. 200 s. ISBN: 978-80-247-3208-4.
2. ČERNÝ, R. *Základy podvojného účetnictví: Studijní texty pro distanční studium*. 1. vyd. Liberec: Technická univerzita v Liberci, 2000. 114 s. ISBN: 807083448X.
3. DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IAS/IFRS*. 1. vyd. Brno: Computer Press, a.s., 2006. 339 s. ISBN 80-251-1085-0.
4. ESHENBACH, R. *Controlling*. 2. vyd. Praha: ASPI Publishing, 2004. 816 s. ISBN 80-7357-035-1.
5. FREIBERG, F. *Finanční controlling: koncepce finanční stability firmy*. 1. vyd. Praha: Management Press, 1996. 199 s. ISBN 8085943034.
6. FRIEDL, B. *Controlling*. 1. Aufl. Stuttgart: Lucius & Lucius, 2003. 569 s. ISBN 3-8252-2117-2.
7. HORVÁTH & PARTNERS. *Nová koncepce controllingu: Cesta k účinnému controllingu*. 1. české vyd. (překlad 5. vyd. německého originálu) Praha: Profess Consulting, 2004. 288 s. ISBN 80-7259-002-2.
8. HERMAN, P., LAZAR, J. *Nákladový controlling*. 1. vyd. Ostrava: Repronis, 1999. 102 s. ISBN 80-86122-34-4.
9. HRADECKÝ, M.; LANČA, J.; ŠÍŠKA L. *Manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: GRADA Publishing, 2008. 264 s. ISBN 978-80-247-2471-3.
10. KONEČNÝ, M. *Controlling: studijní text pro kombinovanou formu studia*. 4. vyd. Brno: Akademické nakladatelství CERM, s.r.o., 2007. 139 s. ISBN 978-80-214-3346-5.
11. KONEČNÝ, M.; REŽŇÁKOVÁ M. *Controlling*. 1. vyd. Brno: PC-DIR, 1997. 121 s. ISBN 80-214-0971-1.
12. KONRÁDOVÁ, M. *Manažerské účetnictví a controlling*. 1. vyd. Ostrava: Vysoká škola podnikání, 2007. 100 s. ISBN 8086764621.
13. KOVANICOVÁ, D., a kol. *Finanční účetnictví v kontextu světového vývoje*. 2. vyd. Praha: POLYGON, 1999. 450 s. ISBN: 80-85967-98-7.

14. KOVANICOVÁ, D. *Jak porozumět světovým, evropským, českým účetním výkazům*. 1. vyd. Praha: BOVA POLYGON, 2004. 304 s. ISBN 80-7273-095-9.
15. KRÁL, B. a kol. *Manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: Management Press, 2002. 552 s. ISBN 80-7261-062-7.
16. KRČOVÁ, S. *Manažerské účetnictví a controlling*. 1. vyd. Ostrava: Vysoká škola podnikání, 2006. 87 s. ISBN 8086764508.
17. LOUŠA, F., *Zákon o účetnictví v praxi*. 4. vyd. Praha: GRADA Publishing, a.s., 2009. 136 s. ISBN: 978-80-247-2942-8.
18. MANN, R., MAYER, E. *Controlling - metoda úspěšného podnikání*. 1. vyd. Praha: Průmysl a obchod, 1992. 358 s. ISBN 80-85603-20-9.
19. PODHORSKÝ, J. *Účtování a vedení účetnictví v organizačních složkách státu, územních samosprávných celcích a příspěvkových organizacích*. 1.vyd. Praha: BOVA POLYGON, 2005. 368 s. ISBN 80-7273-119-X.
20. RŮČKOVÁ, P. *Finanční analýza: metody, ukazatele, využití v praxi*. 3. vyd. Praha: GRADA Publishing, 2010. 144 s. ISBN 978-80-247-3308-1.
21. SLÁDKOVÁ, E; MRKVIČKA, J.; ŠRÁMKOVÁ, A. *Finanční účetnictví a výkaznictví*. 1. vyd. Praha: ASPI, a.s., 2009. 452 s. ISBN 978-80-7357-434-5.
22. SYNEK, M. a kolektiv. *Manažerská ekonomika*. 4. aktualizované a rozšířené vyd. Praha: Grada Publishing, 2007. Dotisk 2009. 464 s. ISBN 978-80-247-1992-4.
23. TPA HORWATH NOTIA AUDIT, *Podvojně účetnictví 2009*. 16. vyd. Praha: GRADA Publishng, a.s. 224 s. ISBN 978-80-247-2930-5.
24. TOMEK, J.; HOFMAN, J. *Moderní řízení nákupu podniku*. 1. vyd. Praha: Management Press, 1999. 276 s. ISBN 8085943735.
25. VOLLMUTH, H. J. *Controlling: nový nástroj řízení*. 2. vyd. Praha: PROFESS, 2006. 136 s. ISBN 80-85235-54-4.

Zákony

26. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví
27. Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví.

Internet

- 28. [www. skoda-auto.cz](http://www.skoda-auto.cz)
- 29. www.mfcr.cz
- 30. www.business.center.cz
- 31. PriceWaterhouseCoopers, IFRS a české účetní předpisy - podobnosti a rozdíly [online]. 2009 [cit. 2010-11-18]. Dostupné z WWW: <<http://www.pwc.com/cz/cs/ucetnictvi/ifrs-publikace/index.jhtml>>.

Vnitropodnikové materiály

- 32. Interní materiály Škoda Auto a.s.
- 33. <http://intranet>, vnitřní síť firmy Škoda Auto a.s.
- 34. Výroční zprávy 2000 - 2009.
- 35. SAP - informační systém.
- 36. COMIX - informační systém.

Seznam příloh

Příloha A: Rozvaha	94
Příloha B: Ukázka jednotlivých stupňů rozloženosti vozů	95
Příloha C: Proces tvorby účetní závěrky za společnost a skupinu Škoda Auto	96
Příloha D: Zkrácená podoba výsledovky (výrobní materiál) v systému SAP.....	97
Příloha E: Modelový klíč Škoda Octavia druhé generace.....	98
Příloha F: Současná podoba výkazu analýzy materiálu.....	99
Příloha G: Navrhovaná podoba výkazu analýzy materiálu.....	100
Příloha H: Zpracování analýzy materiálu v systému Comix.....	101

Příloha A: Rozvaha

ROZVAHA

AKTIVA	PASIVA
<p>A. Pohledávky za upsaný základní kapitál</p> <p>B. Dlouhodobý majetek</p> <p> B.I. Dlouhodobý nehmotný majetek</p> <p> B.II. Dlouhodobý hmotný majetek</p> <p> B.III. Dlouhodobý finanční majetek</p> <p>C. Oběžná aktiva</p> <p> C.I. Zásoby</p> <p> C.II. Dlouhodobé pohledávky</p> <p> C.III. Krátkodobé pohledávky</p> <p> C.IV. Krátkodobý finanční majetek</p> <p> D.I. Časové rozlišení</p>	<p>A. Vlastní kapitál</p> <p> A.I. Základní kapitál</p> <p> A.II. Kapitálové fondy</p> <p> A.III. Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku</p> <p> A.IV. Výsledek hospodaření minulých let</p> <p> A.V. Výsledek hospodaření běžného účetního období /+ - /</p> <p>B. Cizí zdroje</p> <p> B.I. Rezervy</p> <p> B.II. Dlouhodobé závazky</p> <p> B.III. Krátkodobé závazky</p> <p> B.IV. Bankovní úvěry a výpomoci</p> <p> C.I. Časové rozlišení</p>
AKTIVA CELKEM	PASIVA CELKEM

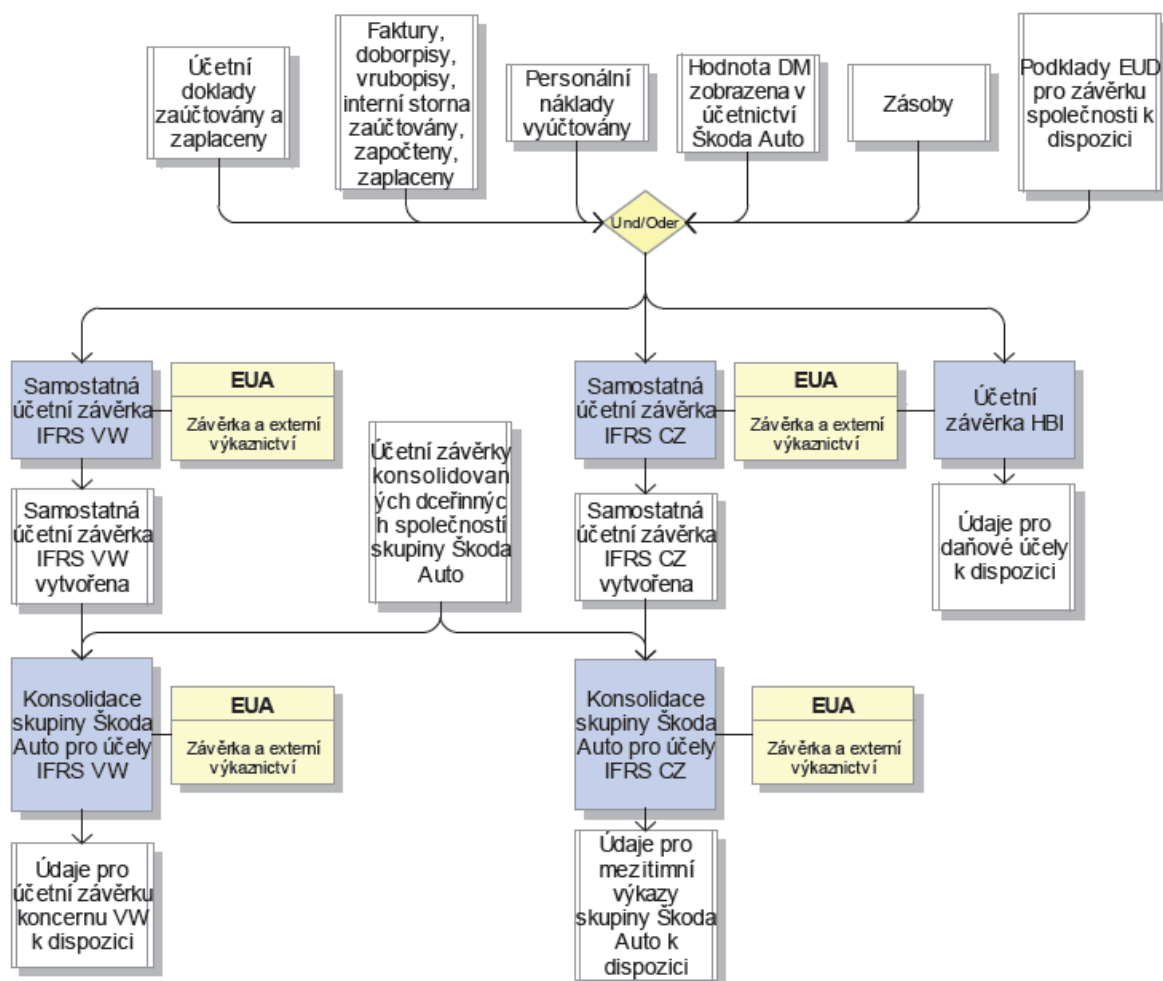
Zdroj: Vlastní zpracování.

Příloha B: Ukázka jednotlivých stupňů rozloženosti vozů

SKD	MKD	CKD
		

Zdroj: Interní materiály Škoda Auto a.s.

Příloha C: Proces tvorby účetní závěrky za společnost a skupinu Škoda Auto



Zdroj: Interní materiály Škoda Auto a.s.

Příloha D: Zkrácená podoba výsledovky (výrobní materiál) v systému SAP

Seznam

Zpracování

Škoc

Systém

Nápověda

</

Zdroj: SAP

Příloha E: Modelový klíč Škoda Octavia druhé generace

Škoda Octavia



1Z	X	X	X	X			
Škoda Octavia A5							
				Getriebe			
				1	5-Gangsch. Green Line		
				2	5-Gangsch. Green Line		
				4	5-Gangschaltung		
				5	6-Gangschaltung		
				C	6-Automatik		
				D	7-Automatik		
				X	6-Automatik 4x4		
				Y	6-Gangschaltung 4x4		
				Motor			
				C	1,4 / 59 kW	EU5	
				D	1,2 / 77 kW TSI	EU5	
				G	1,6 / 75 kW	EU2/EU4/EU5	
				H	1,6 / 75 kW LPG	EU5	
L	1,4 / 90 kW TSI	EU5					
M	1,8 / 118 kW TSI	EU2 DDK / EU5					
P	1,8 / 112 kW TSI	EU5					
S	2,0 / 147 kW TSI	EU2DDK / EU5					
1	2,0 / 125 kW CR	EU5					
2	1,6 / 77 kW CR	EU5					
3	2,0 / 103 kW CR	BS4 / EU4 / EU5					
6	1,9 / 77 kW PD	EU4					
9	2,0 / 81 kW CR	BS4/EU4/EU5 ab 08/11					
Ausstattung							
1	Classic						
2	Ambiente						
3	Elegance						
4	Laurin & Klement						
5	RS						
S	Scout						
T	Tour						
Karosserie							
3	Limo						
5	Combi						

Příloha F: Současná podoba výkazu analýzy materiálu

Nevysvětlitelná odchylka			
v tisících Kč	SAP	Materiálové kalkulace	Δ SAP/kalkulace
Materiál zaúčtovaný na kontech v SAPu			
- Změna stavu včetně mimořádných výbav			
- Ostatní obory			
Mezisoučet			
Náklady na odpad			
Výnosy z prodeje šrotu			
Náklady na služební vozy			
Opravné položky			
Materiálové náklady			
Odchylka materiálových nákladů SAP vs. kalkulace			
- Cenové rozdíly:			
Výkon nákupu			
Směnný kurz			
Koncernové díly			
Ostatní (vliv zdražování materiálu, atd.)			
Aperiodické cenové odchylky			
Odchylky od normy			
- Barevné díly			
- Mimořádné výbavy/specifikace - Superb			
- Mimořádné výbavy/specifikace - Octavia			
- Mimořádné výbavy/specifikace - Octavia II. generace			
- Mimořádné výbavy/specifikace - Yeti			
- Mimořádné výbavy/specifikace - Roomster			
- Mimořádné výbavy/specifikace - Fabia			
Materiálové náklady celkem (obor vozů, celková výroba)			

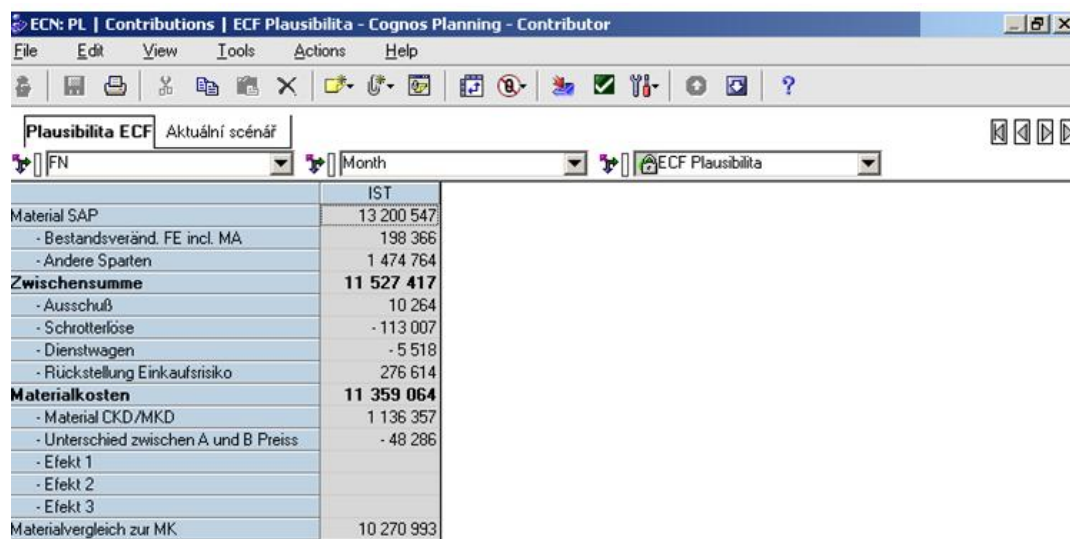
Zdroj: Interní materiály Škoda Auto a.s.

Příloha G: Navrhovaná podoba výkazu analýzy materiálu

Tisíce Kč	LISTOPAD 2010	PROSINEC 2010	LEDEN 2011
Produkce vozů (ks)			
Materiál zaúčtovaný na kontech v SAPu			
- Změna stavu včetně mimořádných výbav			
- Ostatní obory			
Mezisoučet			
Náklady na odpad			
Výnosy z prodeje šrotu			
Náklady na služební vozy			
Opravné položky			
Celkové materiálové náklady (obor vozů, celková výroba)			
MATERIAL ECZ			
Zaúčtovaný materiál vs. kalkulace			
% z celkového materiálu			
MATERIAL ECN			
- Cenové rozdíly:			
Výkon nákupu			
Směnný kurz			
Koncernové díly			
Ostatní (vliv zdražování materiálu, atd.)			
Aperiodické cenové odchylky			
Odchylky od normy			
-Barevné díly			
FBU, SKD			
Octavia Tour			
ASUV			
Octavia			
Roomster			
Fabia			
Superb			
LSK,MV			
Mimořádné výbavy/Specifikace Fabia II. generace			
Mimořádné výbavy/Specifikace Octavia			
Mimořádné výbavy/Specifikace Octavia II. generace			
Mimořádné výbavy/Specifikace ASUV			
Mimořádné výbavy/Specifikace Roomster			
Mimořádné výbavy/Specifikace Superb			
Celkové materiálové náklady			

Zdroj: Vlastní zpracování.

Příloha H: Zpracování analýzy materiálu v systému Comix



	IST
Material SAP	13 200 547
- Bestandsveränd. FE incl. MA	198 366
- Andere Sparten	1 474 764
Zwischensumme	11 527 417
- Ausschub	10 264
- Schrotterlöse	- 113 007
- Dienstwagen	- 5 518
- Rückstellung Einkaufsrisiko	276 614
Materialkosten	11 359 064
- Material CKD/MKD	1 136 357
- Unterschied zwischen A und B Preiss	- 48 286
- Effekt 1	
- Effekt 2	
- Effekt 3	
Materialvergleich zur MK	10 270 993

Zdroj: Systém Comix